

UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

***Las potestades normativas de las Comunidades
Autónomas sobre los impuestos cedidos***

Violeta Ruiz Almendral

Tesis que presenta **Violeta Ruiz Almendral**,
para la obtención del grado de Doctor, bajo la
dirección del Profesor Doctor. D. **Juan J.
Zornoza Pérez**, Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario de la Universidad
Carlos III de Madrid.

Madrid, febrero de 2003.

Códigos UNESCO
5605 Derecho
06 Derecho Fiscal

TÍTULO: *Las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos*

AUTORA: Violeta Ruiz Almendral. **Director:** Juan Zornoza Pérez

Fecha de lectura: 8 de mayo de 2003

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

La cesión de impuestos en España supone el reparto de diferentes potestades tributarias sobre el mismo tributo entre el Estado y las Comunidades Autónomas. A partir de 1997, una de estas potestades es la normativa. Aquella reforma, que obedeció a un intento de dotar al sistema de financiación autonómica de la denominada *corresponsabilidad fiscal*, ha tenido importantes consecuencias sobre esta clase de recurso tributario. Su análisis es el objeto fundamental de este trabajo.

Entre otras, se pretende dar respuesta a las siguientes preguntas: atribuidas una serie de potestades normativas ¿qué son exactamente los nuevos impuestos cedidos?, ¿a través de qué mecanismo jurídico se atribuyen las potestades normativas a las Comunidades Autónomas? y, finalmente: ¿qué consecuencias tiene el empleo de esta técnica tanto sobre la ampliación del poder tributario *efectivo* de las Comunidades Autónomas, como sobre la estructura de los propios impuestos que son objeto de cesión?

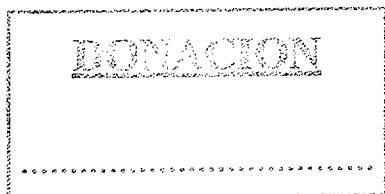
La tesis está estructurada en tres capítulos. La delimitación del concepto de impuesto cedido se lleva a cabo en el primero, partiendo del análisis que se realiza en los capítulos segundo y tercero. En el capítulo segundo se analiza la articulación jurídica de la cesión de impuestos. Por último, en el tercero se analizan los problemas que la propia cesión, y el ejercicio que las Comunidades Autónomas han llevado a cabo de las potestades atribuidas, han planteado hasta el momento.

La conclusión principal es que la actual configuración de los impuestos cedidos no sólo no propicia el incremento de corresponsabilidad fiscal, sino que provoca importantes distorsiones en la configuración y estructura de los propios impuestos que han sido objeto de cesión.

UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

*Las potestades normativas de las Comunidades
Autónomas sobre los impuestos cedidos*

Violeta Ruiz Almendral



Tesis que presenta **Violeta Ruiz Almendral**,
para la obtención del grado de Doctor, bajo la
dirección del Profesor Doctor. D. **Juan J.
Zornoza Pérez**, Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario de la Universidad
Carlos III de Madrid.

Madrid, febrero de 2003.

A mi abuelo José María Almendral Lucas
in memoriam

Dis-moi quel est ton régime financier et je te dirais quel es ton fédéralisme

J. F. AUBERT

Traité de Droit Constitutionnel Suisse. Paris, 1967, pag. 158.

INDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS	13
INTRODUCCIÓN	17
CAPÍTULO PRIMERO: CONCEPTO Y FUNCIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS COMO INSTRUMENTO DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	25
I. INTRODUCCIÓN.	27
II. EL PAPEL DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	29
1. Una advertencia previa sobre la regulación de la financiación autonómica: entre los <i>modelos</i> y el <i>sistema</i> de financiación autonómica. ..	29
2. El principio de autonomía financiera en el sistema de financiación autonómica: los impuestos cedidos hasta 1997.....	34
2.1. La autonomía financiera como principio informador de la financiación interterritorial en los Estados descentralizados: los principios del <i>federalismo fiscal</i>	35
2.2. El reconocimiento del principio de autonomía financiera en la Constitución española.....	42
2.3. La tradicional interpretación del principio de autonomía financiera como garantía de suficiencia de recursos.....	46
2.4. Los impuestos cedidos como principal recurso al servicio de la suficiencia financiera hasta la reforma de 1997.	57
2.5. La necesaria relación entre la distribución del espacio fiscal y la garantía de la suficiencia: el desarrollo de la autonomía financiera.	59
3. La introducción del principio de corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómica.	71
3.1. El significado de la corresponsabilidad fiscal como principio en la financiación en un Estado descentralizado.....	71



3.2. La introducción de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómica a través de la figura de los impuestos cedidos.	85
3.2.1. El debate de la corresponsabilidad fiscal en España.	85
3.2.2. El denominado <i>procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal</i> en el sistema de las Comunidades Autónomas de 1993.	90
3.2.3. La atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos como mecanismo para incrementar la corresponsabilidad fiscal: el modelo aprobado para el quinquenio 1997/2001.	93
3.2.4. La ampliación de competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos: el <i>sistema definitivo</i> de 2001.	100
III. EL CONCEPTO DE IMPUESTO CEDIDO.	107
1. El impuesto cedido en la Constitución.	108
1.1. Sólo pueden ser objeto de cesión los <i>impuestos</i>	109
1.2. Los impuestos cedidos son del Estado.	113
1.3. Los impuestos cedidos son un recurso tributario.	114
1.4. Los impuestos cedidos están vinculados a las Comunidades Autónomas por el territorio.	115
1.5. Los impuestos cedidos son un recurso diferente del resto de recursos contenidos en la lista cerrada del artículo 157.1 de la Constitución.	117
1.6. Primera conclusión acerca del contenido constitucional del concepto.	117
2. El impuesto cedido en los Estatutos de autonomía y en la LOFCA.	123
3. Aproximación al concepto mediante su delimitación negativa con el resto de figuras previstas en el artículo 157.1 de la Constitución.	125
3.1. Distinción con las participaciones en ingresos del Estado.	126
3.1.1. El concepto de participación en ingresos del Estado.	127
3.1.2. Las diferencias entre los impuestos cedidos sin capacidad normativa y las participaciones en los ingresos del Estado.	128

3.1.3. Dos casos conflictivos: la desaparecida cesión del quince por cien del rendimiento del IRPF y la cesión del rendimiento de determinados impuestos.....	137
3.2. Distinción con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas.....	139
3.2.1. El concepto de tributo propio autonómico.....	140
3.2.2. Las diferencias entre los tributos propios autonómicos y los impuestos cedidos con potestades normativas amplias.....	144
3.2.3. La cesión de los Tributos sobre el Juego como un supuesto de abandono <i>tácito</i> del hecho imponible a favor de las Comunidades Autónomas.....	147
3.3. Distinción con los recargos de las Comunidades Autónomas sobre impuestos estatales.....	155
3.3.1. El recargo como mecanismo de financiación de entes subcentrales.....	156
3.3.2. El recargo como mecanismo de financiación de las Comunidades Autónomas: su configuración en la Constitución y en la LOFCA.....	162
3.3.3. Las diferencias entre los recargos y los impuestos cedidos con potestades normativas.....	167
3.3.4. La cesión del IVMDH como un supuesto de recargo.....	172
4. Conclusiones en relación con el concepto de impuesto cedido.....	176
CAPÍTULO SEGUNDO: LA ARTICULACIÓN JURÍDICA DE LA CESIÓN DE IMPUESTOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	185
I. INTRODUCCIÓN.....	187
II. LOS TÍTULOS COMPETENCIALES PARA LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS EN LA CONSTITUCIÓN.....	189
1. El reparto del poder tributario en la Constitución: los títulos competenciales.....	189
1.1. La materia tributaria como materia competencial.....	190
1.2. La distribución del poder tributario en la Constitución.....	193
1.2.1. Los títulos competenciales en materia tributaria.....	194

1.2.2. ¿Hay un reparto <i>implícito</i> de materias tributarias en la Constitución?	207
2. La distribución de competencias sobre los impuestos cedidos en la Constitución.	215
III. EL PAPEL DE LA LOFCA Y DE LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA EN LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS.	216
1. La LOFCA como norma que delimita el ejercicio de las competencias tributarias asumidas por las Comunidades Autónomas.	216
2. El Estatuto de autonomía como norma de atribución del poder tributario a las Comunidades Autónomas.	223
3. Las relaciones entre la LOFCA y los Estatutos de autonomía: consecuencias para la regulación de los impuestos cedidos.	227
IV. LA ARTICULACIÓN JURÍDICA DE LA CESIÓN DE IMPUESTOS DEL ESTADO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.	241
1. La especial complejidad del procedimiento de cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas.	241
2. El procedimiento de atribución del rendimiento de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas.	242
2.1. Fundamento constitucional.	242
2.2. El procedimiento de atribución del rendimiento: el papel de las normas que intervienen en el mismo.	243
2.2.1. La LOFCA, la LSF y las leyes específicas de cesión de impuestos.	243
2.2.2. Los Estatutos de autonomía y el trámite de las Comisiones mixtas.	248
3. El procedimiento de delegación de competencias de gestión sobre los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas.	255
3.1. El fundamento constitucional de la delegación de la gestión en el artículo 156.	256
3.2. Los Estatutos de autonomía.	256

3.3. Ley de transferencia o delegación del 150.2 de la Constitución <i>versus</i> LOFCA en la delegación de la gestión.....	257
4. La atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas.	264
4.1. El fundamento constitucional de la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas.....	264
4.2. La especial dificultad para determinar cuál debe ser el procedimiento para atribuir potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos.....	266
4.3. La <i>ley marco</i> como instrumento para la atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos.	272
4.3.1. Naturaleza y régimen jurídico de la <i>ley marco</i>	273
4.3.2. Las leyes marco de atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos.....	281
5. Los instrumentos previstos para la coordinación de la normativa estatal y autonómica sobre los impuestos cedidos.	286
5.1. Breve referencia al significado del principio de coordinación en el Estado autonómico.	286
5.2. La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y la Comisión de Evaluación Normativa como órganos encargados de la coordinación de la normativa autonómica en materia de impuestos cedidos.	290
6. La supuesta incompatibilidad de la normativa estatal supletoria en los impuestos cedidos con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la cláusula de la supletoriedad.....	294
CAPÍTULO TERCERO: LAS POTESTADES NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS. ..	301
I. INTRODUCCIÓN.	303
II. EL MARCO JURÍDICO ESTABLECIDO EN LA LOFCA PARA TODOS LOS IMPUESTOS CEDIDOS.	305
1. El principio de solidaridad.	305

2. La interdicción de adoptar medidas discriminatorias.	308
3. La obligación de mantener una <i>presión fiscal efectiva global equivalente</i> a la del resto del territorio nacional.	309
III. EL MARCO JURÍDICO ESPECÍFICO PARA CADA IMPUESTO CEDIDO.	310
1. El alcance de la atribución de potestades normativas en el IRPF.	311
2. El alcance de la atribución de potestades normativas en el IP.	318
3. El alcance de la atribución de potestades normativas en el ISyD.	329
4. El alcance de la atribución de potestades normativas en el ITPyAJD.	335
5. El alcance de la atribución de potestades normativas en el IEDMT.	337
6. Recapitulación: el alcance de las potestades normativas atribuidas sobre los impuestos cedidos.	338
IV. EL EJERCICIO DE POTESTADES NORMATIVAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS.	343
1. Un problema previo: el ejercicio de potestades normativas sobre los impuestos cedidos a través de las <i>Leyes de Presupuestos</i> y <i>Leyes de acompañamiento</i> autonómicas.	344
2. La atribución de potestades normativas que inciden sobre la base imponible: el IP y el ISyD.	348
2.1. La regulación autonómica del mínimo exento en el IP.	349
2.2. La regulación autonómica de las reducciones estatales y el establecimiento de reducciones propias autonómicas en el ISyD: problemas detectados.	350
2.2.1. La regulación autonómica de las reducciones en el ISyD.	363
a) Reducciones en función del grado de parentesco con el causante.	364
b) Reducciones en función del grado de minusvalía.	367
c) Reducciones sobre las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida.	368
d) Reducciones por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades.	369
e) Reducciones por adquisición de una explotación agrícola.	380
f) Reducciones por adquisición de vivienda habitual.	385

g) Reducciones por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas y de determinados objetos de arte y antigüedades.	388
h) Reducciones por adquisiciones sucesivas.	389
i) Otras reducciones sobre el ISyD.	391
2.2.2. Reducciones en las transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i>	393
4. La atribución de potestades normativas sobre los tipos de gravamen. 395	
4.1. La ausencia de regulación autonómica sobre la tarifa del IRPF.	396
4.2. La ausencia de regulación autonómica sobre el tipo de gravamen en el IP.	396
4.3. El ejercicio de potestades normativas sobre la tarifa y los coeficientes del patrimonio preexistente en el ISyD.	396
4.4. El ejercicio de potestades normativas sobre los tipos de gravamen en el ITPyAJD.	400
4.4.1. La regulación autonómica sobre el tipo de gravamen aplicable a las concesiones administrativas.	403
4.4.3. La regulación autonómica sobre el tipo de gravamen aplicable a los documentos notariales.	408
4.4.4. La modificación de los tipos de gravamen en el ITPyAJD en función de que se haya producido la renuncia al IVA.	412
4.5. La ausencia de regulación autonómica sobre el de gravamen en el IEDMT.	414
5. La atribución de potestades normativas sobre la cuota tributaria. 414	
5.1. El ejercicio de potestades normativas sobre las deducciones en la cuota en el IRPF.	414
5.1.1. Deducciones por circunstancias personales del sujeto pasivo.	417
5.1.2. Deducciones por circunstancias familiares del sujeto pasivo.	418
5.1.2.1. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.	418
5.1.2.2. Deducciones por familia numerosa.	419
5.1.2.3 Deducciones por cuidado de hijos menores y otros gastos asociados a los hijos.	420
5.1.3. Deducciones por inversiones no empresariales.	423

5.1.3.1. Deducciones por adquisición de vivienda habitual.	423
5.1.3.2. Deducciones por otras inversiones no empresariales.	425
5.1.4. Deducciones por aplicación de renta.	426
5.1.4.1. Deducciones por donaciones.	426
5.1.4.2. Deducciones por arrendamiento de la vivienda habitual.....	428
5.2. Las ausencia de regulación autonómica sobre las deducciones y bonificaciones en la cuota del IP.	429
5.3. El ejercicio de potestades normativas sobre las deducciones y bonificaciones en la cuota del ISyD.	429
5.4. El ejercicio de potestades normativas sobre las deducciones y bonificaciones en la cuota del ITPyAJD.	431
6. Balance sobre el ejercicio de potestades normativas en los impuestos cedidos.	432
CONCLUSIONES	435
BIBLIOGRAFÍA	453

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AJA	Actualidad Jurídica Aranzadi (Revista)
BI	Base Imponible
CEC	Centro de Estudios Constitucionales
CPA	Canadian Public Administration (Revista)
CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera
CrT	Carta Tributaria (Revista)
CT	Crónica Tributaria (Revista)
CTF	Canadian Tax Foundation (Revista)
CTJ	Canadian Tax Journal (Revista)
DA	Documentación Administrativa (Revista)
DGCHT	Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales
HPE	Hacienda Pública Española (Revista)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IEDMT	Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVMDH	Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
LCT	Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas

LCTC	Ley 41/1981, de 28 de octubre, de Cesión de Tributos a la Generalidad de Cataluña
LCTMFC	Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias
LOAPA	Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LSF	Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía
MAP	Ministerio de Administraciones Públicas
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
PEE	Papeles de Economía Española
PIT	Personal Income Tax
QF	Quincena Fiscal (Revista)
RAP	Revista de Administración Pública
RCEF	Revista <i>Estudios Financieros</i>
REALA	Revista Española de Administración Local y Autonómica
REALA	Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REP	Revista de Estudios Políticos
RER	Revista de Estudios Regionales
RFDUC	Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense
RHAyL	Revista de Hacienda Autonómica y Local
RHPA, Alcabala	Revista de Hacienda Pública Andaluza. <i>Alcabala</i>

RIF	Revista de Información Fiscal
RVAP	Revista Vasca de Administración Pública
RVEH	Revista Valenciana de Economía y Hacienda
RVEH	Revista Valenciana de Economía y Hacienda
RVHP, <i>Palau 14</i>	Revista Valenciana de Hacienda Pública. <i>Palau 14</i>
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TF	Tribuna Fiscal
UNED	Universidad Nacional de Educación a Distancia
Vol.	Volumen

INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo lo constituye el análisis, desde una perspectiva jurídica, de las potestades normativas sobre los impuestos cedidos atribuidas a y ejercidas por las Comunidades Autónomas, con la finalidad última de aclarar en qué consiste esta novedosa técnica de reparto de poder tributario entre éstas y el Estado, y cómo se articula en la práctica. Como es sabido, desde la transformación de España en un *Estado autonómico*, los impuestos cedidos han constituido una de las piezas esenciales en la financiación de los nuevos entes territoriales. En 1997, como consecuencia de una reforma de los mecanismos de financiación autonómica, se atribuyeron determinadas potestades normativas a las Comunidades sobre algunos de los impuestos que ya estaban cedidos, y se cedió además, con carácter parcial, el IRPF. En 2002 se acometió una segunda reforma en la financiación autonómica, como consecuencia de la cual el alcance y condiciones de la cesión de impuestos se vieron también considerablemente ampliados. El objetivo pretendido con ambas reformas es el mismo: dotar de *corresponsabilidad fiscal* a las Haciendas autonómicas, principio que, si bien no está contemplado en la Constitución, tiene un contenido más o menos aceptado en la doctrina, pudiendo incardinarse dentro del principio de autonomía financiera enunciado en el artículo 156 de la Norma fundamental.

Como principio inspirador de una determinada manera de entender el sistema de financiación de entes subcentrales, el principio de corresponsabilidad fiscal es conocido en otros Estados de nuestro entorno, donde se han planteado problemas similares a los que ahora se pretende dar solución. Así las cosas, en un estudio como el que se pretende llevar a cabo, el análisis de modelos comparados puede ser de gran utilidad siempre y cuando sirva a alguna de estas funciones: examinar las distintas soluciones empleadas en la resolución de problemas similares a los nuestros, examinar las consecuencias que dichas soluciones han tenido en otros países y, a través de estos análisis, quizá llegar a comprender mejor nuestro propio

sistema¹. En este sentido, puede resultar también de utilidad el estudio de algunas posiciones doctrinales de autores que, en otros Estados, se han planteado la resolución de problemas similares a los nuestros, con independencia de que dichas posiciones se correspondan con las soluciones finalmente adoptadas en aquellos otros Estados.

Por todo ello, hemos creído pertinente acudir en ocasiones a modelos comparados en esta investigación, en concreto, a los modelos australiano e italiano y, en mayor medida, al canadiense. Ahora bien, es preciso aclarar desde este momento que la búsqueda no ha sido sencilla, pues a la dificultad de encontrar un modelo similar al nuestro, es preciso añadir un problema previo, y es que las particularidades del Estado de las Autonomías complican la búsqueda de modelos similares. Sobre todo, teniendo en cuenta que ni siquiera nuestro modelo de organización territorial está totalmente definido. Como es sabido, esta cuestión sigue siendo objeto de discusión doctrinal y aún hoy, como resaltaba E. AJA FERNÁNDEZ, resulta llamativa la ausencia de una teoría elaborada sobre qué sea el Estado autonómico².

Lo cierto es, sin embargo, que una vez que la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas se encuentra prácticamente ultimada, el modelo resultante es bastante parecido al de un Estado federal. Así lo expresaba tempranamente S. MUÑOZ MACHADO, afirmando que “generalizadas las autonomías, las notas diferenciales entre nuestro sistema y la federación hay que buscarlas con linterna porque...no aparecen a la vista con toda evidencia”. Seguramente tenga razón este autor cuando señala que la negación de que España

¹ BIRD, R.: *Federal Finance in Comparative Perspective*. Toronto: CTF, 1986, pág. 10. -

² AJA FERNÁNDEZ, E.: *El Estado autonómico. Federalismo y hechos diferenciales*. Madrid: Alianza Editorial, 1999, págs. 33 y siguientes. Resaltaba también L. LÓPEZ GUERRA la existencia de un cierto desinterés en la definición de la naturaleza del Estado autonómico, a favor de una mayor preocupación por examinar los mecanismos de distribución de competencias; en: “El modelo autonómico”. RCDP, *Autonomies*, núm. 20/1995, pág. 171.

sea un Estado federal es más una negación al término en sí que a sus contenidos³. Por otro lado, si uno de los rasgos definitorios de un Estado federal es que la autonomía se encuentra garantizada ya desde la propia Constitución, como un núcleo intocable y como una parte inherente del Estado en sí, esto es así también en la Constitución española⁴.

En cualquier caso, conviene no perder de vista que la indefinición del modelo de Estado deriva de la propia Constitución, que, pese a garantizar la autonomía, no llega a definir un modelo concreto de organización territorial del Estado, sino un *proceso* para llegar a un *modelo* de descentralización⁵. Por lo tanto, es preciso partir de la base de que una definición acabada de nuestro modelo de organización territorial precisaría de una reforma de la propia Norma fundamental.

Desde una perspectiva distinta, conviene también tener presente que, en los momentos actuales, la distinción entre Estado federal y regional ha perdido buena parte de su transcendencia, al igual que se confirma, a través del examen de diferentes modelos comparados, la polisemia del concepto de Estado federal, que hace que difícilmente podamos entender que tal modelo de Estado constituye una categoría unitaria, de manera que, como afirma L. LÓPEZ GUERRA, “La noción de “Estado federal” y las más recientes de “Estado regional” o “Estado autonómico” no aparecen en forma alguna tan claramente delimitadas como para servir para subsumir en ellas, con seguridad, el caso español”⁶. A esto hay que añadir que, a menudo, los conceptos manejados sobre los distintos modelos de Estado difieren en función del ámbito de estudio que se ocupa de ellos. Así, el concepto que maneja la

³ MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas, I*. Madrid: Civitas, 1982, pág. 145, y págs. 153 y 154.

⁴ RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional de la autonomía*. Madrid: Tecnos, 1994, págs. 61 y siguientes.

⁵ LÓPEZ GUERRA, L.: “El modelo...Op. Cit. Págs. 173 y siguientes.

⁶ LÓPEZ GUERRA, L.: “El modelo...Op. Cit. Pág. 172. Véase también la distinción en: PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale. L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*. Milano: Giuffrè, 2002, págs. 38 y siguientes.

Ciencia Económica sobre qué sea un Estado federal es diverso al empleado por la Ciencia Política⁷. En efecto, para un economista, un Estado federal se caracterizaría, según señala W. E. OATES, como aquél donde existe “un sector público con niveles centralizados y descentralizados de toma de decisiones, en el que las elecciones hechas a cada nivel respecto a la provisión de los servicios públicos están determinadas en gran medida por la demanda de estos servicios por los residentes en las respectivas jurisdicciones”⁸. Desde la perspectiva del análisis económico, por tanto, resulta indiferente el origen de la descentralización de competencias; esto es, si ésta está prevista desde la propia Constitución o si ha tenido lugar a través de una delegación de poderes o competencias efectuada en un momento posterior, por lo que siguen siendo originarias del Estado central. Incluso, partiendo del concepto apuntado por la Ciencia Económica, es factible que un modelo nominalmente federal, no sea considerado como tal desde la perspectiva del federalismo fiscal⁹. Por el contrario, para la Ciencia Política es preciso, para poder calificar un Estado de federal, entre otros factores, que dicha descentralización sea consecuencia directa de la Constitución¹⁰.

Obviando la discusión, aún abierta, sobre cuál sea nuestro modelo de Estado, si es que es posible incardinarlo en alguna de las categorías tradicionales, interesa destacar que, por lo que se refiere al reparto del poder tributario, el marco jurídico

⁷ Véase: BEER, S. H.: “A Political Scientist’s View of Fiscal Federalism”; en: AA.VV. (Ed.: OATES, W. E.): *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books, 1997, págs. 21 y siguientes.

⁸ OATES, W. E.: *Federalismo fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1977, págs. 35 y siguientes y 310 y siguientes. De aquí parten los estudios de federalismo fiscal para tratar el problema del reparto de poder tributario en Estados con múltiples ámbitos de gobierno; véase también al respecto: PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale...* Op. Cit. Pág. 39.

⁹ Así, R. M. BIRD, califica de “federales” exclusivamente aquellos países en los que la distribución de poderes entre el Estado central y los entes subcentrales no sólo se encuentra en la Constitución, sino que en la práctica todos hacen uso de las competencias que tienen atribuidas; en: “A comparative perspective on federal finance”; en: AA.VV. (Ed. BANTING, K. G.; BROWN, D. M.; COURCHENE, T. J.): *The future of fiscal federalism*. Kingston: School of Policy Studies, 1994, pág. 295.

¹⁰ BEER, S. H.: “A Political Scientist’s...” Op. Cit. Págs 22 y siguientes.

existente lo asimila a un modelo de *federalismo cooperativo y asimétrico*. De ahí que, en nuestro país, la doctrina hacendista que se ha ocupado de los problemas de financiación de Comunidades Autónomas lo haya hecho partiendo de esa premisa, que el Estado autonómico es, al menos a esos efectos, un Estado federal. Premisa que aceptaremos a los efectos del análisis de determinados aspectos de la cesión de impuestos como una modalidad de compartir el poder tributario en un Estado con múltiples ámbitos de gobierno.

Un segundo problema en nuestra búsqueda de un modelo asimilable es que, como ha sido resaltado en diversas ocasiones¹¹, una nota común a la organización federal de los Estados es la dificultad de encontrar dos modelos similares, por lo que todo análisis comparado en esta materia debe tener en cuenta esta limitación.

Aún así, en el campo de la distribución del poder financiero, podemos encontrar problemas similares en diversos Estados descentralizados o federales. Por lo que hace al sistema de cesión de impuestos, y los diversos problemas que el mismo plantea, creemos que uno de los modelos de referencia más útiles es el canadiense. A pesar de que la estructura organizativa de este Estado no responde exactamente al modelo de descentralización del Estado autonómico, hay una serie de características en su sistema de financiación de los entes subcentrales que nos han parecido interesantes para nuestro análisis. Asimismo, pese a que el modelo de Estado es el de un Estado federal (que nace como una Confederación), debido a determinadas circunstancias históricas que veremos, en su nacimiento se pretendió crear un Estado con un alto grado de centralización, produciéndose posteriormente un importante proceso de descentralización, lo que plantearía, entre otros, problemas de articulación del reparto de poder tributario entre Estado central y entes subcentrales que presentan un especial interés para nuestro caso. En efecto, el citado

¹¹ Véase al respecto: WATTS, R. L.: "The value of comparative perspectives"; BIRD, R. M.: "A comparative perspective...Op. Cit. Págs. 295 y siguientes; ambos en: AA.VV." (Ed. BANTING, K. G.; BROWN, D. M.; COURCHENE, T. J.): *The future of fiscal federalism*. Kingston: School of Policy Studies, 1994.

proceso de descentralización dio lugar en Canadá a un intenso debate sobre aspectos que nos interesan especialmente y que veremos a lo largo del estudio: la corresponsabilidad fiscal, el papel que deben tener las transferencias del Estado, el papel de los acuerdos entre Estado central y entes subcentrales para delimitar el propio reparto de poder tributario, o el reparto de la materia imponible *renta* a través de un modelo asimilable, en muchos aspectos, al de nuestros impuestos cedidos. También hemos tenido en cuenta, si bien en menor medida, el modelo australiano. Muy parecido al canadiense, es a menudo empleado por la doctrina de aquel país como modelo de referencia. Sin embargo, a diferencia de éste, el modelo australiano ha evolucionado de una manera tal que, en los momentos actuales, es un modelo considerablemente centralizado en lo que se refiere a la distribución de poder tributario¹². En cualquier caso, conviene dejar sentado, desde este momento, que el estudio de modelos comparados ha sido empleado como referencia sólo en algunas de las cuestiones que se tratan en este trabajo.

Con la citada finalidad, se ha pretendido operar una profunda transformación en el reparto de materias imposables a través de su reparto entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Esto se ha instrumentado transformando la figura de los impuestos cedidos. Para comprender su nuevo significado será necesario comenzar por analizar el principio a cuya consecución obedece la reforma: la corresponsabilidad fiscal. A esto dedicamos la primera parte del primer capítulo.

En la segunda parte del capítulo se estudian las diferentes modalidades existentes en la actualidad de cesión de impuestos, con el fin de delimitar un concepto de impuesto cedido. En este análisis, se confirma su polisemia y condición de recurso *mutable* o de geometría variable. Ahora bien, es claro que esta aparente

¹² BIRD, R.: *Federal Finance in Comparative...* Op. Cit. Págs. 124 y siguientes. JAMES, D. W.: *Intergovernmental Financial Relations in Australia*. Information Series, núm. 3. Sydney: Australian Tax Research Foundation, 1992, págs. 16 y siguientes; EGAN, M.: "Reshaping Fiscal Federalism in Australia"; en: AA.VV. (Coord.: N. A. WARREN): *Reshaping Fiscal Federalism in Australia*. Conference Series núm. 20. Sydney: Australian Tax Research Foundation, 1997, págs. 115 y siguientes.

flexibilidad del concepto debe tener algún límite. Dicho límite se encuentra realizando, a través del análisis del artículo 157.1 de la Constitución, una delimitación negativa del concepto. En esta tarea encontraremos recursos que, pese a haber recibido esta denominación por el legislador estatal, no pueden ser incardinados dentro de la categoría de los impuestos cedidos; de esta manera, se comprobará que las Tasas sobre el Juego se encuentran en realidad más cercanos a la esfera de los impuestos propios, mientras que, por su parte, el IVMDH, es en puridad un recargo.

La delimitación del concepto de impuesto cedido efectuada en el primer capítulo de este trabajo ha partido en realidad del análisis que se realiza en los capítulos segundo y tercero.

En el capítulo segundo se analiza la articulación jurídica de la cesión de impuestos. Tanto en la reforma de 1997 como en la que tuvo lugar en 2002, se ha empleado para la atribución de potestades normativas el mecanismo de la *ley marco*, previsto en el artículo 150.1 de la Constitución y que, hasta este momento, era inédito en nuestro ordenamiento. Como quiera que en la cesión de impuestos intervienen también otras normas integrantes del bloque de la constitucionalidad, los Estatutos de Autonomía y la LOFCA, que a su vez establecen reglas acerca del propio procedimiento de cesión –como la necesidad de que intervengan Comisiones mixtas en el mismo–, la articulación jurídica de la citada cesión precisa de un estudio diferenciado, que será el objetivo principal del capítulo segundo de este trabajo. Con carácter previo al análisis de dicha articulación jurídica, será preciso analizar, en el mismo capítulo; en primer lugar, el fundamento constitucional de la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos y, en segundo, el papel que en la definición del poder tributario representan los Estatutos de Autonomía y la LOFCA. Por último, se entrará en detalle en todos los elementos jurídicos que conforman el proceso de cesión de impuestos.

La mayor parte de las Comunidades Autónomas ha ejercido potestades normativas en los impuestos cedidos por el Estado. Puesto que una de las características de la atribución de potestades normativas parciales sobre impuestos estatales es que la normativa autonómica se inserta dentro de la estatal, de manera que pasa a formar parte de la estructura del impuesto cedido, la coordinación en dicho ejercicio constituye un elemento de la mayor relevancia para que el impuesto mantenga los perfiles originales otorgados por el Estado. Al objeto de evaluar el ejercicio de dichas potestades normativas y en qué medida se consigue el objetivo de la corresponsabilidad fiscal, es preciso examinar todas las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas, así como el marco normativo en que se insertan. A este objetivo se dedica el tercer y último capítulo de este trabajo.

**CAPÍTULO PRIMERO: CONCEPTO Y FUNCIÓN DE LOS
IMPUESTOS CEDIDOS COMO INSTRUMENTO DE
FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

I. INTRODUCCIÓN.

Este primer capítulo está dividido en dos partes; en la primera, pretendemos acercarnos a la función que han cumplido los impuestos cedidos en el sistema de financiación autonómica. Para llevar a cabo dicho análisis, será necesario hacer mención a las líneas generales que lo han informado. Teniendo en cuenta que desde que se empezó a vislumbrar la posibilidad de transformar nuestro Estado en un *Estado de las autonomías*, ha habido numerosos estudios sobre el sistema de financiación autonómica, no consideramos necesario profundizar en todos sus aspectos. Esta labor, por reiterativa, no será llevada a cabo en este estudio. Nos remitimos pues, y partimos de, las obras generales citadas a lo largo de esta obra. Por lo tanto, la exposición de las líneas generales del sistema se limitará al mínimo imprescindible para encuadrar adecuadamente el impuesto cedido en el sistema y acercarnos así al papel que dichos recursos representan dentro del mismo.

Con este objetivo, nos centraremos, en primer lugar, en el estudio del principio estructural de la Hacienda autonómica: la *autonomía financiera*. Tras llevar a cabo un análisis de su significado y del papel que está llamado a cumplir en la financiación de Estados descentralizados, estudiaremos la función que han cumplido los impuestos cedidos hasta su reforma en 1997. Tendremos entonces ocasión de comprobar que este recurso ha constituido el principal instrumento de un sistema de financiación que se ha venido articulando mediante fórmulas que toman como punto de partida las necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas, teniendo en consecuencia, como principal preocupación, la garantía de la suficiencia de sus medios financieros. Dicho sistema, como se ha denunciado por la doctrina, no potenciaba en absoluto el ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas en materia tributaria.

En 1997 se acomete una importante reforma en la configuración de los impuestos cedidos, que tiene como objetivo principal incrementar la

corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, mediante la ampliación de sus potestades tributarias. El principio de corresponsabilidad fiscal no es un principio constitucional aunque, como se verá, es uno de los desarrollos posibles del de autonomía financiera. En tanto que objetivo principal de la reforma, a su estudio se dedicará una atención prioritaria. Para ello, serán de especial utilidad las referencias a modelos comparados, como el canadiense o el australiano, donde se han planteado también el conjunto de problemas que el incremento de la corresponsabilidad fiscal de los entes subcentrales encierra, siendo por tanto también de especial interés el análisis que de dichos sistemas ha llevado a cabo la doctrina extranjera.

Una vez analizados los principios a que obedece, antes y ahora, el recurso impuesto cedido, estamos ya en condiciones, en la segunda parte del capítulo, de ocuparnos de su delimitación conceptual. La primera aproximación al concepto se llevará a cabo mediante su delimitación negativa con respecto del resto de recursos enumerados en el artículo 157.1 de la Constitución, en la medida en que tengan algún o algunos elementos similares. De esta manera, se estudiarán las notas esenciales de las “*participaciones en ingresos del Estado*”, los “*recargos*” y los “*tributos propios*” de las Comunidades Autónomas, lo que nos ayudará a comprobar que, dependiendo del impuesto cedido en cuestión, pueden encontrarse notas que concurren en el resto de recursos citados. A partir de ahí será posible elaborar una tipología de impuestos cedidos, en confirmación de la polisemia del concepto, apuntando además algunas notas definitorias del impuesto cedido que, aunque expuestas en este primer capítulo, son en realidad una de las conclusiones del estudio en su totalidad. En último lugar, y para cerrar este capítulo, se responderá a la pregunta de si se ha producido una mutación constitucional en lo que se refiere al concepto de impuesto cedido, como consecuencia de las reformas operadas sobre el mismo.

II. EL PAPEL DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

1. Una advertencia previa sobre la regulación de la financiación autonómica: entre los *modelos* y el *sistema* de financiación autonómica.

En un reciente trabajo, el profesor J. RAMALLO MASSANET se hacía la siguiente pregunta: *¿tiene algo que ver el Derecho con la financiación autonómica?*, a la que, afortunadamente, daba una respuesta afirmativa¹³. La pregunta puede parecer sorprendente teniendo en cuenta que se trata de una materia clave para la construcción del Estado de las autonomías. Sin embargo, está exenta de retórica: desde sus comienzos, en muchos de sus aspectos, el desarrollo de esta materia se ha producido al margen del Derecho. Ello se ha debido, como es de sobra conocido, a que ha sido principalmente objeto de negociación política, apartándose esta clase de debates de la sede parlamentaria. Esta forma de proceder ha ido dando lugar a una manera de entender la coordinación competencial entre distintos niveles de gobierno que se ha denominado *executive federalism*. Este término hace referencia a la tendencia, bastante generalizada en Estados federales de nuestro entorno (como Canadá, Australia o Alemania), de ultimar el reparto de competencias a través de acuerdos entre los ejecutivos de ambos niveles de gobierno, que en muchas ocasiones se llevan a cabo a puerta cerrada, con la consiguiente falta de transparencia y déficit democrático¹⁴. En España también se ha generalizado esta

¹³ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos de la financiación autonómica”; en: AA.VV. (Ed.: J. M. GONZÁLEZ PÁRAMO): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, págs. 401 a 407.

¹⁴ Término acuñado, haciendo referencia al sistema canadiense, por D. V. SMILEY; en: *The federal condition in Canada*. Toronto: McGraw-Hill Ryerson Limited, 1987, págs. 20 y siguientes. Véase también al respecto: WATTS, R. L.: *Executive Federalism: A Comparative Analysis*. Research paper no. 26. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen's University, 1989, págs. 3 y siguientes; CAMERON, D.; SIMEON, R.: “Intergovernmental Relations and Democracy: An Oxymoron if There Ever Was One?”. AA.VV.: (Eds.: H. BAKUIS; G. SKOGSTAD): *Canadian Federalism: Performance, Effectiveness and Legitimacy*. Don Mills: Oxford University Press, 2002, págs. 278 y siguientes y pág. 282.

tendencia, lo que ha tenido, como efectos más visibles, una notable falta de transparencia de la financiación autonómica en su conjunto, además de haber propiciado, junto a otros factores, la inestabilidad del sistema¹⁵.

La citada situación es la que lleva a J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ a distinguir entre *sistema* y *modelos* de financiación autonómica. El primer término hace referencia a la normas de financiación autonómica previstas en la Constitución y en la LOFCA. El segundo, a los diferentes desarrollos que se producen como consecuencia de los ajustes realizados al sistema previsto normativamente¹⁶. Estos ajustes han sido llevados a cabo por el CPFF, a pesar de que, como es sabido, no constituye ésta una función que, en principio, se pueda inferir directamente del artículo 3 de la LOFCA, según el cual el CPFF no es más que un órgano de coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y el Estado, que además tiene carácter consultivo, por lo que sus decisiones no son ni siquiera vinculantes. Pues bien, de sobra es sabido que la función que este órgano viene cumpliendo en la práctica excede con creces esa inicial función contemplada en la LOFCA, de manera que puede afirmarse que el CPFF es el órgano que, en los momentos actuales, *aprueba* los modelos de financiación, teniendo sus Acuerdos efectos directos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Esto ha dado lugar a la existencia de importantes diferencias entre la estructuración de la financiación de las Comunidades Autónomas que apuntan la Constitución y la LOFCA, y su articulación práctica, de manera que, *de facto*, han sido los modelos de financiación los encargados de concretar el significado y el papel que representará cada uno de los recursos de las Comunidades Autónomas, cumpliendo así una “doble función de desarrollo y modificación de las

¹⁵ RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Sistema y modelos de financiación autonómica”. PEE, núm. 51/1995, págs. 30 y siguientes; ORTIZ CALLE, E.: “Procesos negociadores e inestabilidad del sistema de financiación autonómica: una perspectiva de Derecho comparado”. *Impuestos*, núm. 24/2000, págs. 16 y siguientes.

¹⁶ RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Sistema y modelos...Op. Cit. Págs. 11 y siguientes; Véase también en este sentido: RAMALLO MASSANET, J.: “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”. REDC, núm. 39/1993, pág. 44.

reglas del bloque de la constitucionalidad relativas a la financiación de las Comunidades Autónomas”¹⁷.

A esto hay que añadir que, debido a una dudosa interpretación de la LOFCA, la financiación autonómica ha venido sufriendo profundas modificaciones cada cinco años. En efecto, desde 1986, - fecha en que, al menos teóricamente, se inicia la fase de la financiación *definitiva*-, se ha establecido un mecanismo a través del cual se acuerdan nuevos modelos de financiación autonómica cada cinco años. Se produce así, de hecho, una especie de *caducidad* quinquenal de los modelos de financiación que tiene su origen en una interpretación amplia¹⁸ del artículo 13.3.d) de la LOFCA, norma que establece que el porcentaje de participación de cada Comunidad en los ingresos del Estado *podrá* ser objeto de revisión a los cinco años de su entrada en vigor cuando Estado o Comunidad lo soliciten. Es decir que se aplica al conjunto del sistema lo que se refería a una parte del mismo. Muy probablemente el origen de dicha interpretación radique en que, en los momentos iniciales de la descentralización de España, el porcentaje de participación constituía la clave de bóveda de todo el sistema de financiación autonómica, con lo que su reforma bien podía suponer la reforma del sistema en su totalidad¹⁹. Ahora bien, lo cierto es que mucho después de que otros recursos vieran aumentada su importancia relativa en el sistema, se siguió interpretando que era preciso aprobar un nuevo modelo de financiación cada cinco años, a pesar de la inexistencia del más mínimo

¹⁷ Como afirmaban RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Sistema y modelos...Op. Cit. Págs. 32 a 37. Véase también, por los mismos autores: “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las Comunidades Autónomas”. PEE, núm. 83/2000, págs. 63 y siguientes; y: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los recursos..Op. Cit. Pág. 4, y pág. 12.

¹⁸ Véase al respecto: RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Sistema y modelos...Op. Cit. Pág. 20.

¹⁹ Otro posible origen de la revisión quinquenal puede radicar en el Estatuto de Cataluña vigente durante la II República, donde se disponía la necesidad de revisar, cada cinco años, las previsiones contenidas en su artículo 16, referente a la participación de Cataluña en los tributos del Estado. Es posible que la revisión prevista en el artículo 13 de la LOFCA se haya inspirado en ello. Lo cierto es que parece haber un cierto miedo a la existencia de un sistema definitivo y cerrado de financiación; véase al respecto: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*. Madrid: CEC, 1992, págs. 337 y siguientes.

apoyo normativo para esa pretendida caducidad de los modelos. Prescindiendo ahora de la adecuación de la interpretación del artículo 13 de la LOFCA, es necesario subrayar que, como consecuencia de la misma, hasta la reforma de 2002, el sistema insinuado en la Constitución y esbozado en la LOFCA, adquiriría auténtica forma sólo a través de la interpretación que de ellas hacen los modelos. Por ello, en nuestro estudio será necesario hacer mención al sistema y a los modelos de financiación, al objeto de poder aprehender el significado y la función de los impuestos cedidos en la financiación autonómica.

A partir de la reforma de 2002 los elementos esenciales del sistema de financiación autonómica han pasado a ser regulados por la ley, con lo que, al menos en teoría, dejan de estar totalmente al albur de las negociaciones políticas. Dicha circunstancia merece un juicio positivo, pues ello redundará en la realización del principio de seguridad jurídica que, como es sabido, encuentra su mayor expresión en la ley. La citada modificación del sistema coincide además con la finalización de los trasposos de competencias (en materia de sanidad y educación) lo que tiene como consecuencia una igualación sustancial de los techos competenciales entre las Comunidades autónomas de régimen común, esto es, todas excepto País Vasco y Navarra. Este proceso constituye, en opinión de algunos, el tan esperado “cierre” del modelo autonómico.

Ahora bien, es preciso tener en cuenta que ni el modelo está del todo cerrado, ni la plasmación de los citados aspectos de la financiación autonómica en normas elimina el papel de los acuerdos. Y ello porque, parece evidente que el modelo autonómico sigue siendo un modelo abierto. La igualación sustancial que se ha producido en cuanto a las competencias obedece a una voluntad estatal y autonómica por racionalizar el proceso, pero ello no impide que, *estructuralmente*, el modelo conlleve una asimetría latente que podrá hacerse efectiva en cualquier momento por virtud del principio dispositivo, según se verá en el capítulo II de este estudio. Es evidente que, una vez producida una sustancial igualación de techos competenciales, el margen para la asimetría es menor y que, en cualquier caso, la

evolución posterior del modelo está sujeta a las reglas de redistribución competencial contempladas en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía. Pero eso no obsta a la existencia de dicha asimetría como elemento inherente al propio modelo de Estado²⁰, pues ésta se encuentra además íntimamente relacionada con el principio de autonomía política. La razón última de ello es que el Estado de las autonomías surge como una “fórmula de integración” de diversas comunidades en un único Estado²¹, de esta manera, la asimetría que el modelo constitucional propicia, “representa una vía para la integración de comunidades con entidades históricas diferenciadas, permitiendo una garantía individual de su identidad”²².

Al igual que ha ocurrido en otros ámbitos competenciales, también el sistema de financiación autonómica ha sido igualado en sus aspectos sustanciales. No obstante, subyacen en él elementos de voluntariedad de los que no se podría haber prescindido, pues así viene obligado por el propio modelo de Estado. Expresión máxima del mismo es el carácter voluntario del propio sistema de financiación autonómica, según se expresa en la Disposición final segunda de la LSF, que establece que será aplicable a aquellas Comunidades Autónomas cuyas Comisiones mixtas lo hayan aceptado. En lo que se refiere a las competencias normativas sobre los impuestos cedidos, la voluntariedad radica además, como veremos, en su ejercicio.

En coherencia con lo anterior, es patente la importancia que tienen los acuerdos entre Estado y Comunidades Autónomas en todo el *iter* de asunción, o asignación, y posterior ejercicio de las competencias²³. La tensión existente entre,

²⁰ LÓPEZ GUERRA, L.: “El modelo...Op. Cit. Págs. 184 y 185.

²¹ LÓPEZ GUERRA, L.: “El modelo...Op. Cit. Págs. 174 y siguientes.

²² LÓPEZ GUERRA, L.: “El modelo...Op. Cit. Pág. 181.

²³ De hecho, éste constituye un elemento común a la mayoría de Estados descentralizados, donde la distribución efectiva del poder tributario es un reflejo o, incluso, una consecuencia, de negociaciones políticas y tensiones entre Estado central y entes subcentrales, como explica R. M. BIRD, para quien se trataría de un fenómeno inevitable y consustancial al propio problema de la distribución de

por un lado, la voluntad de racionalizar la distribución de competencias mediante la igualación de las mismas entre las distintas Comunidades Autónomas y, por otro, la persistencia de la citada asimetría subyacente, que se instrumenta a través del principio dispositivo, tiene su reflejo, en lo que respecta a los acuerdos, en la coexistencia de lógicas multilaterales y bilaterales simultáneamente. Esto encuentra claro reflejo en materia de financiación autonómica. Así, la elevación a rango legal de una serie de materias que hasta este momento venían contempladas exclusivamente en acuerdos no elimina el papel de estos últimos, sino que los reconduce a una lógica adecuada, ya que parece indiscutible que los acuerdos entre el Estado y las Comunidades Autónomas representan un importante papel en la articulación de la cesión de impuestos. Dichos acuerdos se producen en dos órganos, el CPFF y las Comisiones mixtas que obedecen, respectivamente, a una lógica multilateral y bilateral.

2. El principio de autonomía financiera en el sistema de financiación autonómica: los impuestos cedidos hasta 1997.

Una de las principales consecuencias de la interpretación que del sistema han llevado a cabo los *modelos*, es que el propio principio de autonomía financiera ha sido reinterpretado como un principio de *suficiencia de ingresos* de las Comunidades Autónomas, obviando así expresamente la operatividad de este principio en la vertiente de los ingresos, que implica la necesidad de que los entes subcentrales dispongan de un espacio propio para ejercer competencias tributarias. La preocupación por la suficiencia ha sido el eje central de las discusiones, en el foro político, sobre financiación autonómica. A esta conclusión se llega fácilmente, como veremos, tras el examen de los debates parlamentarios de las reformas en materia de financiación autonómica y de los acuerdos del CPFF. En consecuencia, la autonomía financiera ha sido *de facto* leída en términos de suficiencia.

ingresos entre diversos órdenes de gobierno; en: "Federal-provincial taxation in turbulent times". CPA, Vol. 36, núm. 4/1993, págs. 487 y siguientes; en sentido similar, véase: PUZZO, F.: *II*

Sin embargo, el principio de autonomía financiera tiene un contenido mucho más complejo en tanto que informador de la financiación en un Estado descentralizado. A su análisis dedicaremos el siguiente apartado, para lo que serán de especial utilidad los principios generales del federalismo fiscal. Posteriormente, se analizarán el significado de este principio en la Constitución española y su posterior interpretación, principalmente por los modelos de financiación, como principio de suficiencia. Por último, constataremos que los impuestos cedidos han sido el principal recurso, junto con las participaciones en ingresos del Estado, al servicio de la suficiencia. Realizado este análisis, intentaremos determinar la relación existente entre esta lectura del principio en términos de suficiencia y las limitaciones a las posibilidades que tienen las Comunidades Autónomas de obtener ingresos.

2.1. La autonomía financiera como principio informador de la financiación interterritorial en los Estados descentralizados: los principios del *federalismo fiscal*.

La autonomía financiera constituye el principio estructural básico de los Estados descentralizados. Así, la premisa de la que parten todos los estudios sobre la descentralización fiscal es que un reparto de materias debe ir seguido de un reparto de medios financieros, tanto en la vertiente de los ingresos (posibilidad de obtenerlos), como en la del gasto (posibilidad de decidir sobre su asignación)²⁴. Éste

federalismo fiscale...Op. Cit. Págs. 74 y siguientes.

²⁴ LA FOREST, G. V.: *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*. Toronto: CTF, 1981, pág. 199; BIRD, R. M.: "Tax Harmonization and Federal Finance: a perspective on recent canadian discusion". *Canadian Public Policy*, núm. 3/1984, pág. 258; De WILDE d'ESTMAEL, T.: "Financement des régions et fédéralisme coopératif". *Revue Régionale de Droit*, 1990, pág. 293; IP, I. K.; MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute, 1992, págs. 9 y siguientes; BIRD, R. M.: "Federal-provincial taxation...Op. Cit. Pág. 485. PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale*...Op. Cit. Pág. 45, y págs. 150 y siguientes.

En nuestra doctrina véase: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: "Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las Comunidades Autónomas". REDC, núm. 15/1985, pág. 71; CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autonómica*...Op. Cit. Págs. 15 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno".

sería pues el contenido, generalmente aceptado, del concepto de autonomía financiera, donde resalta su íntima conexión con el principio de autonomía política. Es generalmente cierto, como se ha afirmado, que “la pregunta de si es posible que un Estado estructurado de forma compleja pueda tener una financiación unitaria, es contestada por la historia en sentido negativo”²⁵.

Ahora bien, la descentralización de competencias materiales y financieras puede dar lugar a varias clases de desequilibrios que deben ser corregidos.

El primero de ellos es el denominado “desequilibrio financiero vertical” (*vertical fiscal imbalance*²⁶), que tiene lugar cuando la asignación inicial de recursos (*revenue resources*) a diferentes niveles de gobierno no es acorde con el nivel competencial de que dichos entes disponen. La consecuencia es que uno de estos niveles –en la práctica generalidad de los supuestos, el Estado central²⁷– tiene capacidad para obtener, a través de distintos instrumentos que le han sido asignados, mayor cantidad de ingresos de la que necesita para ejercer sus competencias. A partir de ahí surge la necesidad de llevar a cabo una reasignación de recursos con objeto de que el ente que percibe menores ingresos en relación con las competencias

REDF, núm. 60/1988, págs. 520 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los recursos de las Comunidades Autónomas...Op. Cit. Págs. 8 y siguientes.

²⁵ RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto de competencias...Op. Cit. Pág. 520.

²⁶ También se ha hecho referencia a esta situación como el problema del “*fiscal mismatch*”, “*fiscal gap*” o del “*revenue gap*”; véase al respecto: OATES, W. E.: “An Economist’s Perspective on Fiscal Federalism”; en: AA.VV. (Ed. OATES, W. E): *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books, 1977, pág. 16; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal*...Op. Cit. Págs. 28 y siguientes y págs. 77 y siguientes. NORRIE, K.; WILSON, L. S.: “On Re-Balancing...Op. Cit. Págs. 80 y siguientes. BOADWAY, R. W.: “Recent developments in the Economics of Federalism”; en: AA.VV. (HARVEY LAZAR, Ed.): *Towards a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen’s University, 2000, págs. 46 y siguientes.

²⁷ En efecto, el desequilibrio financiero vertical se produce en prácticamente todas las Federaciones o Estados descentralizados de nuestro entorno económico, debido a que, tradicionalmente, se han asignado al Estado central los impuestos con mayor carga recaudatoria; WATTS, R. L.: “Federal Financial Relations: A Comparative Perspective”, en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, págs. 375 y 377. BOADWAY, R.: “Tax systems in Federations and Economic Unions”. September 2001, *mimeo*, pág. 4.

que le han sido asignadas pueda ejercerlas de manera adecuada. Dicha reasignación de recursos puede ser llevada a cabo fundamentalmente de dos formas: asignando mayor poder de obtener ingresos propios al ente desfavorecido por el desequilibrio, o estableciendo transferencias del ente que recibe mayores ingresos a favor del que percibe menos.

En principio, parece que ambas opciones deberían garantizar de igual manera la autonomía financiera. Sin embargo, la elección de una u otra plantea problemas y tiene consecuencias también distintas en relación con dicho principio. Así, es mayoritariamente admitido que la primera opción, no sólo fomenta el empleo responsable de recursos, (esto es, una de las vertientes de la corresponsabilidad fiscal, como veremos), sino que permite un mayor nivel de autonomía financiera, en la medida en que los entes subcentrales podrán decidir tanto el montante final de sus ingresos como su propio modelo de distribución de la carga tributaria, y porque la autonomía tributaria constituye un elemento esencial de la financiera²⁸. En este sentido, se ha afirmado que la única manera de corregir este desequilibrio de manera estable es mediante la asignación de poder tributario a los entes subcentrales²⁹. Ahora bien, el desacuerdo surge precisamente en qué alcance deba tener la autonomía tributaria. En general, qué impuestos deban ser objeto de distribución entre los distintos niveles de gobierno y si éstos han de ser repartidos individualmente o compartidos de forma conjunta por los diferentes entes³⁰, por un

²⁸ PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale...* Op. Cit. Pág. 45.

²⁹ Entre otros, véase: MATHEWS, R.: *Revenue Sharing in Federal Systems*. Centre for Research on Federal Financial Relations. Research Monograph, no. 31. Canberra: The Australian National University, 1980, págs. 10 y siguientes; CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autónoma...* Op. Cit. Pág. 75.

³⁰ Generalmente, el análisis de la distribución de impuestos, o del poder tributario, entre distintos órdenes de gobierno parte, en mayor o menor medida, del juego de los criterios de eficiencia, simplicidad, flexibilidad, corresponsabilidad y equidad; puede verse una discusión pormenorizada de estos criterios, referidos a la distribución de impuestos, en: MINTZ, J. M.: "The 1991 Federal Budget, Tax Policy and the Constitutional Crisis"; en: AA.VV. (Eds. PRACHOWNY, M. P. J.; y PURVIS, D. D.): *The February 1991 Federal Budget*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1991, págs. 46 y siguientes; MINTZ, J. M.; WILSON, T. A.: "The Allocation of Tax Authority in the Canadian Federation", en: AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; COURCHENE, T. J. Y PURVIS, D.): *Economic Dimensions of Constitutional Change*. Kingston:

lado y qué papel deban representar las transferencias, por otro, suelen ser los puntos de conflicto habituales en todos los Estados descentralizados³¹.

En cuanto a la segunda opción, solucionar el desequilibrio financiero vertical mediante transferencias, hay cierto acuerdo en que puede tener como una de sus consecuencias una menor corresponsabilidad fiscal, acarreando también el peligro potencial de que el ente que transfiere adquiera por ello un mayor control sobre el empleo de esos recursos por el transferido, lo que podría llegar a afectar igualmente a la vertiente del gasto de su autonomía financiera³².

Suele existir una importante tensión entre ambas opciones. La primera implicaría establecer un sistema de financiación basado principalmente en los ingresos, la segunda, uno basado en las necesidades de gasto. *Grosso modo*, éstos serían los dos modelos ideales de distribución de recursos tributarios en un Estado descentralizado: calcular las necesidades de gasto y posteriormente atribuir fuentes tributarias de acuerdo con dichas necesidades, u otorgar a ambos niveles de gobierno poderes tributarios concurrentes³³. Ahora bien, en cualquier caso existe un cierto acuerdo en que el mencionado desequilibrio fiscal vertical debe ser minimizado al objeto de propiciar la autonomía financiera³⁴.

John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1991, págs. 169 y siguientes; CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Personal Income Tax Coordination: The Federal-Provincial Tax Collection Agreements*. Ottawa, 1991. IP, I. K.; MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial Allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute, 1992, págs. 5 a 13.

³¹ Véase al respecto: BOADWAY, R.: "Tax systems in Federations...Op. Cit. Pág. 20.

³² CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autonómica*...Op. Cit. Pág. 74; RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 430.

³³ LA FOREST, G. V.: *The Allocation of Taxing Power*...Op. Cit. Pág. 195. RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 406.

³⁴ Además de los ya clásicos trabajos de OATES y MUSGRAVE (OATES, W. E.: *Federalismo fiscal*...Op. Cit.; MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B.: *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill, 1976), véase: IP, I. K.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute, 1992, págs. 9 y siguientes; BOADWAY, R.: "The Folly of Decentralizing the Canadian Federation". *Dalhousie Review*, núm. 75/1996, págs. 332 y siguientes; NORREGAARD, J.: "Tax Assignment"; en: AA.VV. (Ed. T. TER-MINASSIAN): *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: International Monetary

El segundo tipo de desequilibrio que puede tener lugar en un Estado descentralizado surge principalmente como consecuencia de las diferencias de renta entre las distintas regiones, y se agudiza con la descentralización de competencias tributarias debido a las distintas políticas fiscales desarrolladas por los entes subcentrales, de ahí que haya mayor necesidad de corregirlo cuanto mayor sea la autonomía tributaria de dichos entes³⁵. Nos referimos al denominado “desequilibrio financiero horizontal” (*horizontal fiscal imbalance*).

Per se, toda descentralización fiscal supone siempre una infracción de la equidad horizontal³⁶, pero precisamente como consecuencia de dicha descentralización el concepto de igualdad que se maneja en un Estado federal es el de una igualdad *relativa* al nivel de imposición y a los servicios que se obtienen con dicho nivel³⁷. Por lo tanto, el elemento a comparar para determinar si existe algún tipo de desigualdad que sea necesario corregir no será la presión fiscal a la que se

Fund, 1997, págs. 50 y siguientes; Provincial/Territorial Ministers of Finance: *Report to Premiers*. Ottawa: Supply and Services Canada, 1998, págs. 13 y siguientes. BIRD, R. M.; MINTZ, J. M.: “Tax Assignment in Canada: A Modest Proposal”, en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, págs. 264 y siguientes. BOADWAY, R.: “The imperative of fiscal sharing transfers”. *International Social Science Journal*, núm. 167/2001, págs. 105 y siguientes.

³⁵ BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 30 a 32; PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale...* Op. Cit. Pág. 37.

³⁶ WATTS, R. L.: “Federal Financial Relations: A Comparative Perspective”, en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, págs. 380 y siguientes.

La relación adversa (*trade-off*) entre descentralización y equidad fue advertida por la doctrina del federalismo fiscal desde fechas muy tempranas; véase al respecto: BUCHANAN, J. M.: “Federalism and Fiscal Equity”. *The American Economic Review*, vol. XL/1950, págs. 584 y siguientes. GRAHAM, J. F.: “Fiscal adjustment in a federal country”, en: GRAHAM, J. F.; JOHNSON, A. W.; ANDREWS, J. M.: *Inter-government Fiscal Relations*. Toronto: CTF, 1964, págs. 9 y siguientes. Más recientemente, véase: OATES, W. E.: “An economist’s...” Op. Cit. Pág. 12. BOADWAY, R.: “Recent Developments...” Op. Cit. Págs. 63 y siguientes; por el mismo autor, véase: “The Economics of Equalization”, en: AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its contribution to Canada’s Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen’s University, 1998, págs. 57 y siguientes.

³⁷ MATHEWS, R.: *Revenue Sharing...* Op. Cit. Págs. 11 y siguientes.

ven sometidos los residentes de distintas regiones del Estado descentralizado, sino la diferencia entre dicha presión fiscal y los servicios de que aquéllos se benefician. A la citada diferencia se ha denominado “residuo fiscal neto” (*net fiscal residuum*), que podrá ser negativo o positivo. Si los “residuos fiscales” de los residentes en distintas zonas del territorio son distintos, entonces se está infringiendo la equidad, porque el coste fiscal de los servicios para los ciudadanos es comparativamente mayor debido a la menor capacidad fiscal del ente subcentral en que residen. Esta situación da lugar a un desequilibrio financiero horizontal. La consecuencia última de esta situación es que los entes subcentrales con menor capacidad fiscal se verán obligados a incrementar sus impuestos para poder financiar sus servicios³⁸.

Por ello, en muchos Estados federales de nuestro entorno se asigna al Estado central la función de corregir dichos desequilibrios pues, con independencia del grado de descentralización alcanzado por dichos Estados, puede afirmarse que una nota común a todos ellos –y nota que los distingue esencialmente de una mera “unión económica” - es que la asunción generalizada de que los ciudadanos tienen derecho a obtener niveles comparables de servicios públicos a niveles también comparables de presión fiscal, con independencia de su lugar de residencia³⁹.

³⁸ Problema puesto de manifiesto tempranamente por la doctrina; así: GRAHAM, J. F., que se refiere a este problema como el problema del ajuste fiscal (*fiscal adjustment*), en: “Fiscal adjustment in a federal country”, en: GRAHAM, J. F.; JONHNSON, A. W.; ANDREWS, J. M.: *Inter-government Fiscal Relations*. Toronto: CTF, 1964, págs. 5 y 6. Véase también al respecto: BUCHANAN, J. M.: “Federalism and Fiscal...Op. Cit. Pág. 588.

Al citado parámetro también se le ha denominado “*net fiscal benefit*”, véase al respecto: BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal...*Op. Cit. Págs. 29 y siguientes; MINTZ, J. M.; TULKENS, H.: “Commodity Tax Competition Between Member States of a Federation: Equilibrium and Efficiency”. *Journal of Public Economics*, núm. 29/1986, págs. 133 y siguientes. BOADWAY, R.: “Recent developments...Op. Cit. Págs. 56 y siguientes; BIRD, R. M.; MINTZ, J. M.: “Tax Assignment in Canada...Op. Cit. Págs. 269 y siguientes; CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autonómica...*Op. Cit. Págs. 93 y siguientes.

³⁹ WATTS, R. L.: “Federal Financial Relations: A Comparative Perspective”; en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000, págs. 380 y siguientes. BOADWAY, R.: “Tax systems in federations...Op. Cit. Págs. 2 y siguientes y pág. 19.

El instrumento normalmente empleado para corregir esta segunda clase de desequilibrio son las transferencias del Estado central⁴⁰. Dichas transferencias serán diferentes a las empleadas para corregir el desequilibrio vertical. Así, mientras que las primeras deberán ser incondicionadas al objeto de garantizar la autonomía financiera, las segundas podrán ser condicionadas. La bondad del empleo de transferencias en la financiación de entes subcentrales dista de ser una cuestión pacífica en la doctrina del federalismo fiscal como consecuencia, principalmente, de las distintas visiones sobre la función del Estado en la economía, que tendremos ocasión de examinar en un momento posterior de este trabajo.

Éstos serían, de manera resumida, los dos desequilibrios a que puede dar lugar la descentralización de competencias materiales y financieras, entre los que ha de desenvolverse el principio de autonomía financiera, teniendo en cuenta que la corrección de dichos desequilibrios es fundamental para, en última instancia, poder garantizar la propia pervivencia del Estado descentralizado. En función de los criterios que se adopten para corregir los citados desequilibrios, se obtendrá una lectura del principio de autonomía financiera en términos de suficiencia o de corresponsabilidad fiscal. Así, la corrección del desequilibrio financiero vertical puede llevarse a cabo potenciando la vertiente del gasto -potenciando por tanto, el principio de suficiencia-, o la vertiente de los ingresos -incrementando la autonomía tributaria y potenciando el principio de corresponsabilidad fiscal-. Por otro lado, la corrección del desequilibrio fiscal horizontal requerirá normalmente el empleo de transferencias que en muchos casos serán condicionadas, lo que puede a su vez plantear problemas desde la perspectiva de la autonomía política del ente subcentral, en la medida en que se incida sobre sus competencias materiales.

⁴⁰ GRAHAM, J. F.: "Fiscal adjustment...Op. Cit. Pág. 8; OATES, W. E.: "An economist's...Op. Cit. Págs. 12 y siguientes; MATHEWS, R.: *Revenue Sharing*...Op. Cit. Pág. 12; BOADWAY, R.: "The imperative...Op. Cit. Pág. 103 y mismo autor en: "The Folly...Op. Cit. Pág. 316.

2.2. El reconocimiento del principio de autonomía financiera en la Constitución española.

La Constitución española de 1.978 inició un proceso de descentralización del Estado reconociendo, en su Título preliminar, el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que lo integran, (artículo 2), y garantizando autonomía, “*para la gestión de sus respectivos intereses*”, a las Comunidades Autónomas que se constituyeran (artículo 137). El artículo 2 confiere una especial protección al principio de autonomía de las nacionalidades y regiones, pues, como afirma I. DE OTTO “cualquiera de las dos clases de autonomía mencionadas en el artículo 137 está constitucionalmente garantizada frente al legislador ordinario por el superior rango de las normas constitucionales, pero sólo la autonomía de las nacionalidades y regiones se protege también frente al poder de reforma ordinario mediante su inclusión en el Título Preliminar como un principio estructural”⁴¹.

Para garantizar la efectividad de la autonomía política, la Constitución, en su artículo 156.1, establece que las Comunidades Autónomas “*gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias...*” y en el 157.1 enumera una serie de recursos que habrán de integrar la Hacienda autonómica. En estos preceptos se reflejan ya dos características definitorias del sistema de financiación configurado en la Constitución: el reconocimiento expreso del carácter instrumental de la autonomía financiera con respecto de la autonomía política, y el esbozo o la preconfiguración de un sistema *mixto* de financiación, en la medida en que los recursos previstos en el artículo 157.1 son tanto propios como ajenos, conteniendo en realidad todos los recursos que pueden componer una Hacienda⁴².

⁴¹ DE OTTO Y PARDO, I.: *Estudios sobre Derecho Estatal y Autonómico*. Madrid: Civitas, 1986, págs. 33 y 34. En este sentido, véase también: MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público t. I...* Op. Cit. Pág. 180.

⁴² Como resaltaba E. SIMÓN ACOSTA; en: “La proyectada autonomía financiera regional”. AA.VV.: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid: CEC, 1978, pág. 600. En sentido

La primera característica que define el sistema de financiación, el carácter instrumental de la autonomía financiera con respecto de la autonomía política, no es más que un reflejo de la instrumentalidad que caracteriza a la actividad financiera en el ejercicio de las competencias *materiales* de los Gobiernos⁴³. De ahí que el enunciado de este principio en la Constitución pueda considerarse superfluo, en la medida en que el conjunto de normas constitucionales que contienen las reglas de financiación de los Entes territoriales constituyen ya, *per se*, una garantía de esa autonomía política⁴⁴.

El citado carácter instrumental de la autonomía financiera constituye a la vez una garantía y un límite para las Comunidades Autónomas. Garantía, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, de la autonomía política⁴⁵, y límite, porque las Comunidades sólo podrán ejercer su

similar, véase: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación...* Op. Cit. Pág. 343.

⁴³ Al respecto véase: GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho tributario*, Madrid: EDERSA, 1957, pág. 4; CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero". HPE, núm. 1/1970, págs. 135-136; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1976, págs. 42 y 349; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, I, Vol. Primero. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, pág. 470; CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*. Granada: Instituto de Desarrollo Regional-Universidad de Granada, 1981, págs. 2 y siguientes.

⁴⁴ Afirmaba al respecto J. ANASTOPOULOS que la distribución de poder tributario en un Estado descentralizado no es sólo un trasunto o reflejo de la descentralización competencial sino que constituye en sí misma una auténtica garantía de la efectividad de la autonomía de los Entes descentralizados; en: *Les aspects financiers du fédéralisme*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1979, pág. 13; en sentido similar: KORIOTH, S.: *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1997, págs. 5 y 13, que explica la función del sistema de financiación de Entes subcentrales alemán (*Finanzausgleichsystem*) como garante del reparto material de competencias. En nuestra doctrina, véase esta idea en: ORTIZ CALLE, E.: "La distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y la solidaridad financiera: un análisis comparado". RVHP, *Palau* 14, núm. 31/1999, págs. 65 y siguientes.

⁴⁵ En efecto, el Tribunal Constitucional ha definido el principio de autonomía financiera y constatado su conexión con el de autonomía política en numerosas Sentencias; entre otras, en las siguientes: SSTC 63/1986, de 21 de mayo, 201/1988, de 27 de octubre, 14/1989, de 26 de enero, 96/1990, de 24 de mayo, 13/1992, de 6 de febrero, 135/1992, de 5 de octubre, 237/1992, de 15 de diciembre, 128/1999, de 1 de julio, 192/2000, de 13 de julio.

autonomía financiera dentro del ámbito de sus competencias materiales⁴⁶. De esta manera, “la autonomía financiera no se justifica por sí misma sino en función de la existencia de unas competencias a ejercer que condicionan y delimitan dicha autonomía, siendo por lo tanto, el nivel competencial el que determine en última instancia el ámbito de autonomía financiera”⁴⁷. Ahora bien, la operatividad de la autonomía financiera como límite se pone de manifiesto, de manera especialmente clara, en la vertiente del gasto. En la vertiente de los ingresos normalmente no puede establecerse esta vinculación directa entre competencia material y poder tributario⁴⁸.

En tanto que garantía de la autonomía política, la financiera implica la disposición de medios financieros sin condicionamientos indebidos. En palabras del Tribunal Constitucional: “...la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, reconocida en los artículos 156.1 de la Constitución y 1.1 de la LOFCA exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuran como exclusivas, suponiendo una limitación de las mismas las intervenciones que el Estado realice con rigurosos controles que no se manifiesten imprescindibles para asegurar la coordinación de la política

⁴⁶ El Tribunal Constitucional ha afirmado reiteradamente que la autonomía financiera se encuentra vinculada a las competencias de las Comunidades Autónomas derivadas de las listas de los artículos 148 y 149 de la Constitución, al contrario que el Estado, que puede ejercer su actividad financiera en un ámbito competencial superior al que le concede la doble lista, por existir en el resto de la Norma fundamental toda una serie de títulos competenciales estatales, como, por ejemplo, la determinación de la política económica. La vinculación de la autonomía financiera a las competencias propias de las Comunidades Autónomas se establece, entre otras, en la ya citada STC 13/1992.

⁴⁷ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova, 1996, págs. 24 y 25. Véase también al respecto: RAMALLO MASSANET, J.: “Incidencia de la Constitución Española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas”. *Hacienda y Constitución*. Madrid: IEF, 1979, pág. 68.

⁴⁸ Exceptuando el supuesto de los tributos con finalidad extrafiscal. En este sentido, véase: RAMALLO MASSANET, J.: “La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”. REDC, núm. 39/1993. Nos hemos ocupado de esta clase de tributos en RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica”. *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta* (Chile), núm. 6/2000; y en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional”. 2003 (*pendiente de publicación*).

autonómica en un determinado sector económico con programación, a nivel nacional, que haya realizado el Estado, en uso de las competencias que a tal efecto le confiere la Constitución” (STC 201/1988, de 26 de noviembre, FJ 4º), de manera que “...la persecución del interés general que representa el Estado se ha de materializar “a través de”, no “a pesar de” los sistemas de reparto de competencias articulado en la Constitución, excluyéndose así que el ámbito de competencias pueda ser extendido por meras consideraciones finalísticas” (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 4º)⁴⁹.

El segundo elemento definitorio de la autonomía financiera en la Constitución es la configuración de un sistema mixto de financiación. En efecto, al recoger distintos tipos de recursos en el artículo 157, añadiendo además una serie de mecanismos redistributivos, la Constitución refleja la opción por que el sistema de financiación no responda a un sistema de unión o de separación, sino a un sistema mixto⁵⁰. Prueba de ello, como señalara J. J. ZORNOZA PÉREZ, lo constituye el enunciado del principio de coordinación en el artículo 156.1, pues implícitamente recoge la asunción de que las Comunidades Autónomas, en la medida en que se constituyan y asuman competencias materiales, podrán también asumir competencias tributarias, que deberán ser ejercidas de forma coordinada⁵¹. Esto

⁴⁹ Si bien en esta Sentencia se deja una espita abierta a la intervención del Estado en materias de interés general. En efecto, en su FJ 8º, letra d) se admite el ejercicio del poder de gasto del Estado en determinadas materias, aunque sobre ellas no ostente el Estado título competencial alguno, ni genérico ni específico, cuando éstas sean de exclusiva competencia autonómica, siempre que ello “*resulte imprescindible para asegurar la plena efectividad de las medidas dentro de la ordenación básica del sector y para garantizar las mismas posibilidades de obtención y disfrute por parte de sus potenciales destinatarios en todo el territorio nacional...*”. Según advierte J. RAMALLO MASSANET, esta cláusula final “puede suponer la recuperación por el Estado del poder de gasto centralizado en su Presupuesto y, por tanto, al margen de la distribución competencial dado el condicionamiento que aquella centralización implica”; en: “El poder de gasto del Estado: subvenciones y orden competencial”. DA, núm. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, pág. 421.

⁵⁰ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, DA, núm. 232-233, 1993, pág. 477.

⁵¹ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas*. Cuadernos y Debates, núm. 8. Madrid: CEC, 1996, pág. 8. Véase también CAZORLA PRIETO, L. M.: *Poder Tributario y Estado Contemporáneo...* Op. Cit. Págs. 235 y siguientes.

implica, adelantando conclusiones, que las Comunidades Autónomas deben disponer de *espacio fiscal* o *materias imponibles* para ejercer, si así lo deciden, sus competencias tributarias, de manera que el desarrollo que el Estado lleve a cabo del sistema de financiación pergeñado en la Constitución, en uso de la habilitación del artículo 157.3 de la Constitución, no podría nunca limitar las competencias tributarias autonómicas de tal manera que la única opción disponible para éstas sea acudir a recursos transferidos.

Éste es el contenido constitucional del principio de autonomía financiera, que comprende las distintas vertientes de la actividad financiera, esto es, “*la ordenación de los ingresos y gastos u obtención de recursos y utilización de los mismos, así como la elaboración y aprobación de un presupuesto*” (STC 183/1988, de 5 de noviembre, FJ 1º)⁵².

No obstante, como examinaremos en el siguiente epígrafe, el principio de autonomía financiera ha sido reinterpretado por los sucesivos modelos de financiación autonómica y, en ocasiones, también por la doctrina y por el propio Tribunal Constitucional, como autonomía leída en términos de suficiencia. Esta lectura se ha visto propiciada, muy probablemente, por la propia indeterminación de la Constitución en el desarrollo de la financiación autonómica.

2.3. La tradicional interpretación del principio de autonomía financiera como garantía de suficiencia de recursos.

Como es sabido, la Constitución española adolece de una gran parquedad en la regulación de la financiación de las Comunidades Autónomas, lo que es explicable desde la propia indefinición del Estado autonómico en la Norma fundamental. En efecto, mal podía la Constitución definir un sistema de financiación

⁵² Un exhaustivo análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con este principio puede verse en: GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera...* Op. Cit. Págs. 22 y siguientes.

autonómica acabado cuando el propio modelo de Estado no quedaba definido, sino que se configuraba como un modelo abierto, que se iría cerrando a medida que, en virtud del principio dispositivo, fueran formándose las Comunidades Autónomas y asumiendo competencias. De ahí que la Norma fundamental no especifique, por ejemplo, el papel que habrá de desempeñar cada uno de los recursos que contempla en el sistema de financiación⁵³.

Esta indeterminación de la norma constitucional, si bien que hasta cierto punto comprensible en el contexto histórico en que se aprueba esta norma, contrasta abiertamente con la considerable mayor atención que a esta materia le dedican las Constituciones de otros Estados descentralizados de nuestro entorno. Como ha afirmado entre nosotros J. RAMALLO MASSANET, la escasez de preceptos constitucionales en esta materia responde a una especie de “compromiso apócrifo”, que es el que tiene lugar cuando el propio constituyente renuncia a agotar una materia. El problema radica entonces en determinar cuándo puede llegar a estar delimitado el sistema, porque es claro, como afirma RAMALLO, que “tiene que haber un momento en que la decisión se tome, cerrándose lo más posible el sistema, y que el Derecho sea la consecuencia del compromiso en lugar de ser el compromiso el contenido del Derecho”⁵⁴. Sobre todo porque, como ha puesto de manifiesto M. MEDINA GUERRERO, uno de los problemas que conlleva la indefinición de los conceptos constitucionales es que dificulta notablemente el control de constitucionalidad sobre los mismos. Esto es algo que incluso el propio Tribunal Constitucional habría asumido, pues es cierto, como señala el autor, que la jurisprudencia recaída en esta materia “parece partir de la certidumbre de que las reglas del bloque de la constitucionalidad determinantes del reparto de los ingresos, laxamente vinculantes en cuanto fijan solamente orientaciones y tendencias, definen

⁵³ GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 101/1986, pág. 377; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Los recursos...* Op. Cit. Pág. 3.

⁵⁴ RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto de competencias...” Op. Cit. Pág. 511.

un amplísimo marco, por lo que paralelamente confían al proceso político un generoso margen de maniobra”⁵⁵.

La Constitución dejó sin embargo una opción abierta a una mayor concreción del sistema, estableciendo, en su artículo 157.3 la posibilidad de que, mediante Ley Orgánica, el Estado regule “*el ejercicio de las competencias financieras*” enumeradas en el apartado primero del precepto. Es esta norma, cuya aprobación el artículo citado solo prevé como una de las opciones posibles, la que, como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de este estudio, establece las líneas básicas del sistema de financiación autonómica, supliendo así en parte la indeterminación de la Constitución. De esta manera, de la indefinición querida y, muy probablemente, necesaria en el momento de aprobación de la Constitución en relación con el sistema de financiación autonómica, pasamos a una mayor concreción de la LOFCA que, si bien no desarrolla un sistema plenamente acabado, otorga un significado más o menos preciso a los recursos que la Norma fundamental se limita a enumerar en su artículo 157.1.

Según hemos afirmado, a pesar de que en la Constitución parece haber una opción por un sistema *mixto* de financiación, en la práctica, la financiación de las Comunidades Autónomas se ha basado principalmente en sus necesidades de gasto, lo que ha conllevado la preeminencia de las fuentes de financiación que implican un importante nivel de dependencia del Estado central.

Esta evolución ha sido consecuencia tanto de la interpretación que del sistema de financiación establecido en la Constitución y en la LOFCA han llevado a cabo los distintos modelos⁵⁶, como de la propia jurisprudencia del propio Tribunal

⁵⁵ MEDINA GUERRERO, M.: “Límites y posibilidades del control de constitucionalidad del reparto de los ingresos en el Estado autonómico”; en: AA.VV.: *Constitución y el nuevo diseño de las Administraciones estatal y autonómica. XIX Jornadas de Estudio*. Madrid: Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Ministerio de Justicia-BCH-Civitas, 1998, pág. 918.

⁵⁶ RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Sistemas y modelos de financiación autonómica”. PEE núm. 51/1995, págs. 40 y siguientes; GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera...* Op. Cit. Págs. 92 y siguientes.

Constitucional que, como veremos, en ocasiones ha aceptado de una manera acrítica la interpretación que las leyes e incluso los acuerdos han efectuado de la Constitución, en el sentido antes referido. Conviene tener presente que la LOFCA establece un sistema de financiación vía costes únicamente para el denominado “periodo transitorio”. Esto tiene como consecuencia que, finalizado dicho periodo, la financiación de las Comunidades Autónomas no podrá responder exclusivamente a las necesidades de gasto, pues ello no sería excesivamente coherente con el reconocimiento de potestades tributarias. Al menos esto se deduce de la configuración de un sistema mixto de financiación autonómica en la Constitución y de la propia LOFCA⁵⁷.

Durante el periodo transitorio, la garantía estatal de la suficiencia, constituye la única manera de llevar a cabo la descentralización sin detener el funcionamiento del Estado⁵⁸. La suficiencia se entiende entonces en términos de cubrir el coste de los servicios que van a ser objeto de traspaso a las Comunidades Autónomas. De esta manera, desde los inicios del Estado autonómico hasta la aprobación, en 1986, del primer modelo de financiación, la financiación de las Haciendas autonómicas obedece al denominado *método del coste efectivo*, que consiste fundamentalmente en que éstas percibirían del Estado el coste de los servicios anejos a las competencias asumidas por los Estatutos, transferidos por el Estado principalmente durante este periodo. La financiación mediante el citado método responde a la idea de que con la transferencia competencial se deben propiciar recursos suficientes para que los servicios puedan seguirse prestando. Esta financiación con base en los costes se prevé en la propia LOFCA, cuya Disposición Transitoria 1ª.1 establece que

⁵⁷ Aunque, como resalta A. M. GARCÍA-MONCÓ, la Exposición de Motivos de esta norma deja traslucir una cierta intención de configurar un sistema preferentemente basado en una autonomía de gasto, al definir la autonomía financiera como “la capacidad de las Comunidades Autónomas para decidir tanto la estructura como el nivel de prestación de los servicios públicos, cuya competencia hayan asumido”, olvidando la vertiente del ingreso, a la que posteriormente se hace alusión como “un importante atributo de la autonomía financiera”, en lugar de definirlo como un rasgo consustancial a la misma; en: *Autonomía financiera...* Op. Cit. Págs. 28 y 29.

⁵⁸ Véase al respecto: RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Sistema y modelos...” Op. Cit. Págs. 10 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos...* Op. Cit. Pág. 10.

“hasta que se haya completado el traspaso de servicios correspondientes a las competencias fijadas a cada Comunidad Autónoma en el correspondiente estatuto, o en cualquier caso, hasta que se hayan cumplido los seis años desde su entrada en vigor, el Estado garantizará la financiación de los servicios transferidos a la misma con una cantidad igual al coste efectivo del servicio en el territorio de la Comunidad en el momento de la transferencia”. Como es sabido, la concreción de qué componentes deben integrar el coste efectivo, se llevó a cabo por el Acuerdo del CPFF número 1/1982, adoptado como consecuencia de los Acuerdos autonómicos suscritos entre UCD y PSOE en 1981⁵⁹. Este método fue, desde el principio, profundamente problemático, principalmente porque nunca se llegó a efectuar una valoración adecuada de los servicios transferidos, lo que tuvo como consecuencia el que más que un coste *efectivo*, fuera un coste *pactado*⁶⁰. Entre otras consecuencias, esta situación dio lugar a que fueran precisamente las Comunidades Autónomas con mayor nivel de competencias asumidas las que se hayan encontrado tradicionalmente en una situación de mayor dependencia del Estado, lo que dudosamente encaja en la configuración constitucional de la autonomía política en relación con la autonomía financiera⁶¹.

Así, una vez superada esa fase inicial, debería haberse avanzado hacia un auténtico sistema de financiación que alcanzara un nivel de descentralización en la

⁵⁹ Véase al respecto: AA.VV.: *Acuerdos autonómicos firmados por el Gobierno de la nación y el Partido Socialista Obrero Español el 31 de julio de 1981*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Presidencia del Gobierno, 1981, págs. 39 y siguientes; MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia...* Op. Cit. Pág. 354.

⁶⁰ Dan cuenta de los problemas de valoración del *coste efectivo* y de las consecuencias que esto tuvo para la financiación autonómica: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia...* Op. Cit. Págs. 354 y siguientes; MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: IEF, 1995 (conocido también como “*libro blanco de la financiación autonómica*”), págs. 27 y siguientes; MONASTERIO ESCUDERO, C.; y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual...* Op. Cit. Págs. 60 y siguientes.

⁶¹ CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda Autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, pág. 174; MONASTERIO ESCUDERO, C.; SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual...* Op. Cit. Pág. 78.

vertiente de los ingresos similar al ya alcanzado en materia de gasto. Esto se desprende, como hemos apuntado, de la propia LOFCA, que sólo prevé la financiación de los costes para el periodo transitorio. Esta interpretación no se ve desmentida porque en el artículo 2.d) se establezca que uno de los principios informadores del sistema es *“la suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas”*⁶². Puesto que este principio no estaba previsto en la Constitución para la financiación autonómica, su enunciado en la LOFCA puede inducirnos a pensar que la norma orgánica opta por un sistema de financiación basado en las necesidades de gasto. Esta interpretación debe ser descartada, ya que la propia norma concede preeminencia al principio de autonomía financiera, que recoge en su artículo 1.1; *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las leyes y sus respectivos estatutos”* y, sobre todo, porque no otra interpretación puede deducirse de una interpretación conforme de la LOFCA con la Constitución.

En efecto, el principio de suficiencia se recoge en el artículo 142 de la Norma fundamental exclusivamente en relación con las Haciendas locales, señalándose que éstas *“deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*, pero en ningún lugar de la Constitución se hace referencia a este principio en relación con las Comunidades Autónomas, lo que prueba que éste es el principio estructural de la actividad financiera municipal. Ello se debe a que en nuestro sistema constitucional *“sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*

⁶² La introducción en la LOFCA del principio de suficiencia, que no está contenido en la Constitución en relación a las Comunidades Autónomas, responde a una enmienda del Grupo Socialista (la número 111), presentada durante la tramitación de la ley en el Congreso de los Diputados, y que, de acuerdo con la escueta motivación que la acompaña, respondía a que el principio de suficiencia es *“de gran importancia para el desarrollo de las Comunidades Autónomas”*; DGCHT.: *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*. Madrid: MEH, 1982.

(31.3 Constitución), y estos Entes carecen de potestad legislativa para cumplir con esta reserva de ley, por lo que no pueden establecer, por sí mismos, un sistema de ingresos que les garantice medios suficientes para la gestión de sus intereses⁶³. Por ello, de acuerdo con el carácter bífrente⁶⁴ del régimen local español, tanto las Comunidades Autónomas como el Estado están obligados, *ex Constitutione*, a garantizarles dicha suficiencia. Por el contrario, las Comunidades Autónomas sí tienen potestad legislativa, lo que explica que la Constitución no contenga un precepto similar que obligue al Estado a garantizarles la suficiencia de recursos.

En definitiva, creemos que la mención de la LOFCA al principio de suficiencia no puede implicar una opción por un sistema de financiación basado exclusivamente en las necesidades de gasto y que suponga además que la mayor parte de los recursos autonómicos sean derivados. Por el contrario, entendemos que dicha mención hace referencia a una de las exigencias del principio de autonomía financiera: que los entes subcentrales dispongan de recursos suficientes para llevar a cabo sus competencias, sean estos propios o transferidos. La configuración de un sistema de financiación basado en la dependencia de las Comunidades Autónomas de los recursos del Estado ha sido así principalmente consecuencia de los modelos de financiación autonómica que mantuvieron, más allá del periodo transitorio, una articulación de la financiación basada en las necesidades de gasto, con el único objetivo de mantener la suficiencia financiera⁶⁵.

⁶³ Lo cual no implica que estos entes territoriales no tenga garantizada autonomía financiera, sino que no es éste el principio estructural de su Hacienda, a diferencia de lo que acontece en el caso de las Comunidades Autónomas; al respecto véase: RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.; en: "Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales". REALA núm. 259/1993, págs. 501 y siguientes; BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 79, y págs. 83 y siguientes.

⁶⁴ STC 84/1982, de 15 de enero de 1983; FJ 4º. Véase también al respecto: PAREJO ALFONSO, L.; JIMÉNEZ-BLANCO, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo*. Vol. I. Barcelona: Ariel, 1998, págs. 402 y siguientes.

⁶⁵ TORNOS, J., AJA, E., FONT i LLOVET, T., PERULLES, J. M., ALBERTI, E.: *Informe sobre las Autonomías*. Madrid: Civitas, 1988, págs. 190 y siguientes; MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación...* Op. Cit. Págs. 22 y siguientes. Para una exposición detallada de cómo los distintos modelos de financiación autonómica han sido configurados para hacer efectivo el principio

No obstante, algunos autores han sostenido que la suficiencia de recursos debería estar garantizada para las Comunidades Autónomas en los mismos términos en que lo está para los Entes Locales. Así, M. LUEIRO LORES, opina que el carácter finalista de la autonomía financiera en relación con las competencias asumidas, y la condición de servicios públicos que tienen muchas de éstas “conduce inequívocamente a caracterizar la suficiencia de recursos como principio, extendiendo así para las Comunidades Autónomas, lo que el artículo 142 postula para las Haciendas Locales, es decir, la suficiencia de recursos para el desempeño de sus funciones respectivas”⁶⁶. También a F. DE LA HUCHA CELADOR le sorprende la falta de referencia constitucional expresa al principio de suficiencia “como informador de la Hacienda de las Comunidades Autónomas y como garantía frente al Estado en relación con los ingresos transferidos”, por contraste con su mención en el artículo 142 de la Constitución, referido a las Haciendas Locales. Para este autor “es la suficiencia de ingresos -y no el mayor o menor porcentaje de recursos propios o la existencia de un amplio poder tributario- la que garantiza, verdaderamente, la autonomía política y la que determina el grado de poder que, en relación con las competencias asumidas, tienen las Comunidades Autónomas”⁶⁷. Por eso, debería estar garantizado por el Estado en los mismos términos que para las Entidades Locales. DE LA HUCHA sólo matiza la operatividad de este principio en relación con las posibilidades financieras del Estado. Sobre éste pesaría así “un auténtico deber de *lealtad constitucional*, en cuya virtud las Comunidades

de suficiencia, véase: RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Sistemas y modelos...Op. Cit. (*in toto*)”; RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 412 y siguientes.

⁶⁶ LUEIRO LORES, M.: “La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”. RHAYL, núm. 38/1983, pág. 342; en el mismo sentido, DELGADO GONZÁLEZ, A. F.: “El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Los tributos cedidos”. RHAL, núm. 51/1987, pág. 398.

⁶⁷ DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución española”. DA, núm. 232-233, 1992/1993, pág. 429. Otros autores, como F. NÚÑEZ BOLUDA, han identificado directamente el principio de autonomía financiera con el de suficiencia; en: “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Un examen de su normativa”. RHAL, núm. 40/1984, pág. 39.



Autónomas han de contar con medios suficientes para la financiación de sus necesidades públicas”, deber éste que habría de cumplirse sin “mediatizar la autonomía política mediante el establecimiento de condiciones o requisitos de oportunidad en los ingresos que transfiere a las Comunidades Autónomas”⁶⁸. Más allá va R. FALCÓN Y TELLA, para quien en la Constitución habría predeterminado un sistema de financiación basado en las necesidades de gasto y no en la capacidad de ingresos, lo que derivaría de los principios de solidaridad y coordinación⁶⁹.

Según apuntábamos más arriba, a esta lectura del principio de autonomía financiera en términos de suficiencia ha contribuido notablemente la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de su contenido en numerosas sentencias⁷⁰. En muchas de ellas, y frente a lo que venimos manteniendo aquí, el Tribunal ha llegado a afirmar la existencia de una opción del legislador de configurar una Hacienda de transferencias. Así, en la STC 13/1992, se apuntaba, como uno de los rasgos característicos del sistema de financiación, que la autonomía financiera se encuentra definida en el bloque de la constitucionalidad *“más por relación a la vertiente del gasto público...que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica. Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias desde el Estado”* (FJ 7º). También en la STC 68/1996, de 4 de abril, se dice que *“resulta evidente que la garantía de la autonomía financiera en su vertiente de gasto -auténtica clave de bóveda de dicha autonomía en una Hacienda de transferencia-, salvando las fuentes de financiación condicionada que regula la LOFCA, exige en línea de principio la libertad de los*

⁶⁸ DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones sobre la financiación...Op. Cit. Pág. 430. En sentido similar se pronuncian BIESCAS FERRER J. A.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros”. HPE, núm. 1/1992, pág. 35.

⁶⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución de competencias...Op. Cit. Pág. 513.

⁷⁰ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova, 1996, págs. 22 a 33; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos en el marco*

órganos de gobierno autonómicos para la distribución del gasto público dentro del marco de sus competencias” (FJ 10º). O, por último, en la STC 192/2000, de 13 de julio, tras hacer una recapitulación de toda la jurisprudencia anterior en esta materia, se señala que “la autonomía financiera del 156.1 C.E. tiene un componente más económico y, en cualquier caso, más específico, al estar más relacionada con el montante y con los mecanismos de la financiación o del presupuesto y con la vertiente del gasto”⁷¹ (FJ 7º).

Los citados pronunciamientos del Tribunal resultan ciertamente llamativos teniendo en cuenta que, como hemos visto, la opción por una hacienda de transferencias sólo se manifiesta en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad en esta materia –LOFCA y Estatutos de autonomía-, para el periodo transitorio. En realidad, todo parece indicar que el Tribunal está tomando como criterio el sistema tal y como fue sido reinterpretado por los modelos de financiación. Lo cual no deja de ser preocupante pues implica reconocerles un valor del que jurídicamente carecen, como hemos podido comprobar y como el propio Tribunal ha afirmado. Buena prueba de que el Tribunal ha venido tomando los sucesivos modelos de financiación como principal referente en materia de financiación autonómica es la más reciente Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, donde se afirma que el principio de corresponsabilidad fiscal informa el sistema de financiación autonómica; es pertinente transcribir aquí las palabras del Tribunal: “*es cierto que la autonomía financiera ha venido configurándose desde sus orígenes más por relación a la vertiente del gasto, que con relación al ingreso —como capacidad para articular un sistema suficiente de ingresos— (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7, y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4); por ello, es evidente que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se ha venido articulando desde la óptica de unas Haciendas territoriales de transferencia en las que el grueso de sus ingresos procedían del Presupuesto estatal, a través del porcentaje de*

de la articulación entre las Haciendas autonómica y estatal. Valencia: Tirant lo blanch, 2001, págs. 71 y siguientes.

⁷¹ Los subrayados son nuestros.

participación en los ingresos del Estado (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7, y 68/1996, de 18 de abril, FJ 10). No obstante, no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de "corresponsabilidad fiscal" y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas "corresponsables" del mismo (dicha intención ya venía manifestada en los "Acuerdos para el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas del quinquenio 1992-1996", aprobados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el día 7 de octubre de 1993). Concepto éste el de la "corresponsabilidad fiscal", que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación" (FJ 3º). Como ha señalado entre nosotros J. RAMALLO MASSANET⁷², el Tribunal acepta, aquí ya expresamente, de manera totalmente acrítica, que sean los modelos de financiación los que reinterpreten el sistema, empezando por los propios principios que lo inspiran.

⁷² RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 407.

2.4. Los impuestos cedidos como principal recurso al servicio de la suficiencia financiera hasta la reforma de 1997.

Según hemos adelantado, la Constitución no especifica el papel que deba representar cada uno de los recursos enumerados en su artículo 157.1, por lo que es la LOFCA la norma encargada de llevar a cabo dicha especificación. Esta norma otorga un papel específico para los impuestos cedidos durante el periodo transitorio de financiación, distinto del que deben representar en el definitivo. Para el primero, los impuestos cedidos están vinculados a las participaciones en ingresos del Estado de manera que ambos recursos servirán para sufragar el coste efectivo de los servicios transferidos (D.T. 4ª). Se establece así una estrecha relación entre estos dos mecanismos de financiación que, aunque inicialmente se encuentra prevista únicamente para el período transitorio, como veremos se mantendrá en los sucesivos modelos de financiación autonómica, lo que sin duda ha contribuido también a acercar ambos recursos conceptualmente.

Los Estatutos de autonomía recogen una concepción similar de impuestos cedidos, como aquellos tributos donde lo que se atribuye a las Comunidades Autónomas es, exclusivamente, el producto de su recaudación. El Estatuto de Autonomía de Cataluña, cuya aprobación es anterior a la LOFCA, establece, en su artículo 44, que *“La Hacienda de la Generalidad se constituye con: (...) 2. Los rendimientos de los impuestos cedidos por el Estado a que se refiere la disposición adicional 6ª y de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales”*. Dicción similar se contiene en el resto de Estatutos de Autonomía donde se establece la conexión entre este recurso y la financiación del coste efectivo de los servicios transferidos, en los mismos términos que en la LOFCA.

Con anterioridad a la reforma de 1997, se produjo una reforma en el régimen de cesión de impuestos que tenía como finalidad propiciar una actuación más responsable de las Comunidades Autónomas en relación con este recurso. No

obstante, la citada reforma sólo de manera indirecta propiciaba cierta *corresponsabilización* de las Comunidades en relación con los impuestos cedidos. La vinculación de los impuestos cedidos con el porcentaje de participación para financiar el coste efectivo, se había materializado en una fórmula que establecía que el coste efectivo se financiaría con la suma de impuestos cedidos y porcentaje de participación en ingresos del Estado, de forma que lo que no se obtuviera por los impuestos cedidos, se obtendría con cargo al porcentaje. En consecuencia, las Comunidades Autónomas no tenían ningún incentivo económico para gestionar los impuestos cedidos. Por ello, en el Acuerdo 1/1985, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el método para la determinación del porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado en el ejercicio de 1986⁷³, se introduce el concepto de recaudación *normativa*, que constituye la previsión de recaudación por los impuestos cedidos, de manera que todo incremento de recaudación con respecto a la normativa, constituiría un *plus* de financiación para las Haciendas autonómicas. El resultado fue que se incrementó la recaudación de los impuestos cedidos, aunque hay acuerdo doctrinal en que la corresponsabilización en la gestión es insuficiente para incrementar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas⁷⁴. Así, los impuestos cedidos han sido, hasta 1997, el principal recurso autonómico al servicio de la suficiencia financiera, constituyendo, como veremos, un recurso muy parecido a las transferencias.

⁷³ Acuerdo publicado en el B.O.E. de 11 de junio de 1986.

⁷⁴ Entre otros, SEVILLA SEGURA, J.: "Consideraciones en torno al modelo de financiación autonómica"; en: *Estudios de Derecho y Hacienda vol. II*. Madrid: MEH, 1987, pág. 1341; TORNOS, J., AJA, E., FONT i LLOVET, T.; PERULLES, J. M., ALBERTI, E.: *Informe sobre las autonomías...* Op. Cit. Págs. 191 y siguientes.

2.5. La necesaria relación entre la distribución del espacio fiscal y la garantía de la suficiencia: el desarrollo de la autonomía financiera.

Según se ha señalado ya, de la Constitución no se desprende la obligación del Estado de garantizar la suficiencia financiera a las Comunidades Autónomas, sino únicamente de poner a su disposición determinados instrumentos, financieros y tributarios, para que éstas puedan desarrollar sus competencias. Estos medios serán tanto propios como transferidos por el Estado, según la opción por un sistema de financiación mixta que como hemos visto se adopta en la Constitución.

Ahora bien, al menos hasta 1997, las posibilidades que tenían las Comunidades Autónomas de acceder a recursos propios eran ciertamente escasas, lo que se debe a dos razones íntimamente vinculadas entre sí; la primera de ellas, las limitaciones que al ejercicio del poder tributario estableció la LOFCA de 1980. En buena medida, este marco restrictivo es explicable a la luz del propio contexto histórico que rodea la aprobación de esta norma, que se caracteriza por una gran desconfianza ante el desarrollo del poder tributario autonómico debido principalmente, como ha apuntado entre nosotros A. RODRÍGUEZ BEREIJO, a cuatro razones; el propio miedo al surgimiento de un Estado de las Autonomías, en la medida en que éste pudiera abonar las tendencias separatistas, con la consiguiente quiebra de la unidad nacional; el temor a un incremento de la presión fiscal en una época en que se iniciaba una importante reforma tributaria en nuestro país (1977); la desconfianza, y sobre todo incertidumbre, acerca de la capacidad de gestión que iban a tener las Comunidades Autónomas y, por último, a la dificultad de ver en los nuevos entes territoriales una Administración prestadora de servicios que hay que financiar, lo que hacía pensar en la existencia de fuertes resistencias sociales a una imposición autonómica⁷⁵. En cualquier caso, resulta evidente que los citados límites

⁷⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Una reflexión...Op. Cit. Págs. 66 y 67. En la propia Memoria de la LOFCA se refleja dicho temor, señalándose que no resulta conveniente que se produzca dicha doble imposición por “razones políticas y sociológicas”; en: DGCHT.: *Ley Orgánica de Financiación*...Op. Cit. Pág. 95, donde también se afirma de forma contundente la supremacía del

establecidos en la LOFCA dan lugar, a medida que se desarrolla el Estado de las autonomías, a una notable asimetría entre las competencias materiales que van asumiendo las Comunidades Autónomas y el escaso desarrollo de su poder tributario, lo que en última instancia genera una situación de desequilibrio financiero vertical⁷⁶.

Entre dichos límites al poder tributario autonómico, los más estrictos son las prohibiciones de doble imposición establecidas en los apartados dos y tres de su artículo 6, precepto que constituye una auténtica norma de distribución de competencias tributarias entre Estado y Comunidades Autónomas⁷⁷, y que implica la preeminencia del poder tributario del Estado sobre el autonómico. Ahora bien, las citadas limitaciones sólo en parte explican la situación descrita, pues éstas no afectan en la misma medida a los recargos, sin que ello haya supuesto un mayor éxito de esta figura como instrumento de desarrollo de la autonomía tributaria.

La segunda razón que justifica el escaso desarrollo del poder tributario autonómico, es la previa ocupación de la mayor parte del espacio fiscal disponible, o materias tributarias, por el Estado y los Entes Locales. Es esta segunda razón la que, en nuestra opinión, tiene mayor peso en la explicación del escaso desarrollo que hasta el momento ha tenido el poder tributario autonómico. En efecto, a pesar de la importancia que cumple el citado artículo 6 de la LOFCA en la distribución de competencias tributarias entre los tres órdenes de gobierno, creemos que dicho

poder tributario estatal frente al autonómico (págs. 210-211). Véase también al respecto, MARTÍN QUERALT, J.: "El sistema financiero de las Comunidades Autónomas"; en: *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)* vol I. Madrid: IEF, 1984, pág. 261.

⁷⁶ GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera...* Op. Cit. Pág. 95.

⁷⁷ Cómo afirmara J. J. ZORNOZA PÉREZ; en: "Tributos propios..." Op. Cit. Págs. 978 y siguientes; JIMÉNEZ COMPAIRED, I: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Madrid: B.O.E., 1994, págs. 279 a 318. Sobre la función de estos dos preceptos y su interpretación doctrinal y jurisprudencial véase también: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "El impuesto sobre grandes establecimientos..." Op. Cit.

precepto no deriva directamente de la Constitución⁷⁸. Pero, sobre todo, con independencia de los límites normativos al poder tributario autonómico, parece evidente que el espacio fiscal constituye un bien finito o limitado. En efecto, a pesar de que no resulta sencillo –ni en cualquier caso es nuestro objetivo aquí– determinar cuál es exactamente dicho límite, por obedecer dicha cuestión principalmente a consideraciones políticas y económicas, sí parece claro que cuando a finales de los años setenta nace en nuestro país un tercer orden de gobierno, la única manera de que éste pueda ejercer su poder tributario –entendido aquí como poder de establecer tributos *ex novo*– es previa reducción del ámbito de poder de las otras dos esferas: las correspondientes al Estado y a los Entes Locales. Pues bien, como es sabido, esto no se hizo así, de manera que la medida adoptada para otorgar poder tributario a las Comunidades Autónomas fue su mero reconocimiento en la Constitución y las posteriores leyes de desarrollo. Dicha situación probablemente explique también el fracaso de los recargos como instrumento de financiación propia. En efecto, a pesar de que, como veremos más adelante, en la doctrina se les ha considerado tradicionalmente como el instrumento más idóneo para que las Comunidades Autónomas pudieran ejercer su poder tributario, lo cierto es que no resulta sencillo que éstas puedan establecer recargos en tributos estatales sin que previamente el Estado reduzca su carga tributaria o se reestructure de alguna manera la ocupación efectiva de materias tributarias entre los diferentes ámbitos de gobierno. Porque, si el espacio fiscal se encuentra totalmente ocupado por el Estado y los Entes Locales, es evidente que no basta con reconocer formalmente a las Comunidades Autónomas poder tributario, sino que es preciso que se produzca una reorganización en el

⁷⁸ En este sentido: DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones sobre la financiación...Op. Cit. Pág. 444. Como señala el autor, ni siquiera en la Memoria de la LOFCA se hace alusión a principio consitucional alguno, limitándose a señalar ésta que “con esta limitación se pretende evitar que se produzcan situaciones de doble imposición que por razones políticas y sociológicas no parecen posibles en la actual situación española”; DGCHT: *Ley Orgánica de financiación autonómica*...Op. Cit. Pág. 95; así lo hemos mantenido también en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: ““El impuesto sobre grandes establecimientos...Op. Cit.

En contra, entre otros, J. RAMALLO MASSANET, para quien, de no existir dicho límite “las Comunidades Autónomas podrían, mediante el ejercicio de su poder tributario establecer como tributos propios los mismos que constituyen el sistema tributario estatal, produciéndose una doble imposición que difícilmente estaría legitimada desde la perspectiva constitucional”; en: “Contenidos, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal”. RCDP, *Autonomies*, núm. 20, 1995, pág. 24.

reparto de dicha competencia, tarea que puede ser llevada a cabo de diferentes maneras; por ejemplo, mediante la retirada del Estado de algunas materias imponibles⁷⁹, o a través de mecanismos que supongan el reparto, entre ambos órdenes de gobierno, de la misma materia imponible.

En definitiva, aunque siempre resulte difícil determinar en qué medida el escaso ejercicio de las competencias tributarias autonómicas trae causa de las limitaciones establecidas por el Estado o de una opción por parte de las Autonomías, que preferirían obtener un mayor porcentaje de recursos con cargo al Estado con objeto de no sufrir las consecuencias políticas que toda exacción de impuestos supone⁸⁰, es evidente que el marco normativo es el primer elemento a reformar para hacer efectivo el reconocimiento de poder tributario a las Comunidades Autónomas. Si dicho marco es limitativo, se produce un desequilibrio financiero vertical entre el Estado y las Comunidades, ya que el primero dispone de mayor capacidad de obtener ingresos que las segundas, por relación a las competencias materiales que tiene atribuidas, por lo que debe transferir a las Comunidades Autónomas una parte de esos ingresos con objeto de que éstas puedan ejercer sus competencias.

Retomando ideas apuntadas más arriba, es claro que una descentralización de competencias *materiales* debe ir seguida de una adecuada y efectiva descentralización de competencias financieras, y que en estas segundas deben representar un papel relevante las tributarias, al objeto de garantizar tanto una

⁷⁹ Como proponía J. RAMALLO MASSANET; en: "Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Pág. 24.

⁸⁰ Problema éste que se plantea en todos los Estados descentralizados, de manera que es difícil saber si las situaciones de desequilibrio financiero vertical obedecen a una asignación de recursos incorrecta en relación con la asignación de competencias materiales o, sencillamente, a la falta de interés por parte de uno de los dos Entes desarrollar su poder tributario. Sobre este problema véase: DAVIES, D. G.: *International Comparisons of Tax Structures in Federal and Unitary Countries*. Research Monograph no. 16. Canberra: Australian National University. Centre for Research on Federal Financial Relations, 1976, pág. 58; MATHEWS, R.: *Revenue Sharing...*Op. Cit. Pág. 58. BIRD, R. M.: *Federal Finance...*Op. Cit. Pág. 234; WILSON, L. S.: "Lessons for Canada from other Federal Systems"; en: AA.VV. (Eds.: BOADWAY, R.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its Contribution to Canada's Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen's University, 1998, pág. 207.

corrección adecuada y duradera de las situaciones de desequilibrio financiero vertical, como para propiciar un adecuado desarrollo de la autonomía política de los entes subcentrales. Hasta el punto de que la configuración de un modelo que suponga una excesiva dependencia de los entes subcentrales con respecto del Estado central puede llegar a comprometer la propia consecución del principio de autonomía financiera⁸¹. En este sentido, nos parecen muy acertadas las palabras de A. GARCÍA MARTÍNEZ, que afirma que “cobra también especial significado, a la luz del principio de autonomía financiera consagrado en el artículo 156.1 de la Constitución, la expresa calificación que el artículo 157.1 de la Constitución efectúa de los impuestos (no ya sólo de los “recursos”) como propios o cedidos por el Estado, o la misma denominación de estos recursos como impuestos, recargos sobre impuestos estatales o participaciones en los ingresos del Estado. Porque ello es indicativo de que, en materia de ingresos públicos de naturaleza tributaria, la garantía que representa la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas va más allá de la disponibilidad de unos medios financieros para hacer frente al gasto público, y se adentra en el terreno de la efectiva disponibilidad de esos medios e, incluso, en el de la autodeterminación de las propias fuentes de ingresos tributarios”⁸². Pues bien, el citado marco limitativo al poder tributario autonómico podría haber supuesto un auténtico “vaciamiento” de la competencia tributaria, garantizada en la Constitución, lo que justifica una redistribución de esta competencia entre los tres ámbitos de gobierno.

Ahora bien, es también evidente que no toda redistribución de las materias imponderables entre los tres ámbitos de gobierno tiene cabida en la Constitución, pues la autonomía financiera debe en todo caso desarrollarse “*con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*” (artículo 156.1), lo que necesariamente debe encontrar reflejo en toda

⁸¹ DE LA HUCHA CELADOR, F.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 8/1990, pág. 21.

⁸² GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos competenciales...Op. Cit. Pág. 72

reestructuración de las materias impositivas. Con este precepto, la Constitución española recoge los postulados del federalismo cooperativo que, como veremos enseguida, surge como consecuencia de la evolución que se produce desde sistemas que se caracterizaban por una estricta separación de competencias y una muy escasa coordinación. Naturalmente, estos modelos encontraban un claro reflejo en la articulación del reparto de poder tributario entre el Estado central y los entes subcentrales.

Especialmente ilustrativo de lo que exponemos resulta el caso canadiense, donde se han producido, a lo largo de la historia, movimientos centralizadores y descentralizadores de competencias tributarias, habiéndose adoptado diferentes alternativas en cada ocasión. Consideramos por ello pertinente realizar a continuación una sumaria referencia a la evolución del reparto de poder tributario en Canadá, al objeto de ilustrar mejor lo que aquí venimos sosteniendo.

El modelo de distribución de competencias canadiense se caracteriza por que muchas competencias son concurrentes y porque las que se atribuyen a los entes subcentrales son menos importantes en términos relativos⁸³, en coherencia con lo cual, la atribución de poder tributario a las Provincias es escasa⁸⁴, en amplio contraste con el atribuido a la Federación⁸⁵. Esto tiene como consecuencia la dependencia de las Provincias con respecto de la Federación, a través de

⁸³ Se trata de competencias tales como sanidad y educación que, habida cuenta de la corriente liberal que caracteriza el contexto histórico en que se aprueba la Constitución canadiense, tenían escasa relevancia.

⁸⁴ Las Provincias ostentan la competencia exclusiva para establecer únicamente impuestos *directos* siempre que sólo tengan efectividad dentro de sus límites territoriales, y que su recaudación sirva a los intereses provinciales; hay que tener en cuenta que en aquella época los impuestos directos eran poco importantes, pues prácticamente se reducían a impuestos sobre la propiedad con escaso potencial recaudatorio; véase al respecto: LA FOREST, G. V.: *The Allocation...* Op. Cit. Págs. 56 y siguientes; SMITH, E. H.: *Federal-Provincial Tax Sharing and Centralized Tax Collection in Canada*. Special Studies in Taxation and Public Finance, no. 1. Toronto: CTF, 1998, págs. 7 y siguientes.

⁸⁵ LA FOREST, G. V.: *The Allocation...* Op. Cit. Págs. 39 y siguientes; BOADWAY, R.: *The Constitutional Division of Powers: An Economic Perspective*. Ottawa: Economic Council of Canada, 1992, págs. 14 y siguientes.

transferencias⁸⁶, dando lugar a una situación de desequilibrio financiero vertical. Ahora bien, el modelo inicialmente centralista plasmado en la Constitución canadiense⁸⁷, gracias en buena medida a la reinterpretación judicial del reparto de competencias⁸⁸, evolucionó rápidamente hacia una mayor autonomía de las Provincias, lo que tuvo igualmente incidencia en el poder tributario de las Provincias, que se vió sustancialmente incrementado⁸⁹. La consecuencia de esta evolución es que, hasta la primera guerra mundial, las Provincias incrementaron notablemente su poder tributario⁹⁰, si bien éste se ejerció de forma descoordinada con respecto de la Federación, situación que se vio propiciada por el propio marco constitucional ya que, de acuerdo con la Constitución, Provincias y Federación tienen acceso a todas las fuentes de imposición⁹¹. Esta situación, a la que suele

⁸⁶ MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing of Canadian Federation. The First Hundred Years*. Canadian Tax Papers, no. 43. Toronto: CTF, 1966, págs. 2 y siguientes; MAGNET, J. E.: "The Constitutional Distribution of Taxation Powers in Canada". *Ottawa Law Review*, Vol. 10, n. 2, 1978, pág. 474; LA FOREST, G. V.: *The Allocation...* Op. Cit. Págs. 21 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation, 1867 to 1995: Setting the Stage for Change*. Toronto: CTF, 1997, págs. 10 y siguientes; HOGG, P. W.: *Constitutional Law of Canada. (loose leaf edition)*, Scarborough: Carswell, 1997, págs. 6-1 y siguientes.

⁸⁷ Frente al modelo de separación estricta de competencias adoptado por la Constitución estadounidense, la canadiense (de 1867) optó en un principio por un modelo de Estado fuertemente centralizado; esta opción centralizadora es fácilmente explicable por el contexto político del momento en que tiene lugar la aprobación de la Constitución canadiense: en Estados Unidos tenía lugar la guerra de secesión, cuya principal causa, según se creía en aquella época, era la ausencia de un Gobierno central fuerte y la indefinición de competencias entre éste y los estados. Véase al respecto: SCOTT, F. R.: "Centralization and Decentralization in Canadian Federalism", en: SCOTT, F. R.: *Essays on the Constitution*. Toronto: University of Toronto Press, 1977, págs. 256 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation, 1867 to 1995...* Op. Cit. Págs. 3 y siguientes.

⁸⁸ SCOTT, F. R.: "Centralization and Decentralization..." Op. Cit. Págs. 260 y siguientes y, por el mismo autor: "The Constitutional Background..." Op. Cit. Págs. 3 y siguientes.

⁸⁹ La interpretación consistió en la adopción de la definición amplísima de término "tributación directa" apuntada por John Stuart Mill. Ejemplo de esta interpretación amplia es que el impuesto sobre las ventas (*Sales Tax*) se considera un impuesto directo. Para ver esta evolución, a partir del *Case Law*, véase: LA FOREST, G. V.: *The Allocation...* Op. Cit. Págs. 78 y siguientes; HOGG, P. W.: *Constitutional Law of Canada. (loose leaf edition)*, Scarborough: Carswell, 1997, págs. 30-6 y siguientes; MAGNET, J. E.: *Constitutional Law of Canada. Vol. I (Federalism)*. Edmonton: Juriliber Limited, 1998, págs. 486 a 504; por el mismo autor: "The Constitutional..." Op. Cit. Págs. 486 a 500.

⁹⁰ BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Toronto: CTF. Canadian Tax Papers, no. 96. 1993, págs. 4 y siguientes.

hacerse referencia como “jungla tributaria” (*tax jungle*)⁹², encuentra una solución inesperada como consecuencia de las dos guerras mundiales. Al igual que ocurrió en otros países⁹³, con el objetivo de financiar las contiendas o defenderse ante un posible ataque, se llevó a cabo una importante centralización del poder tributario. Influye además en este proceso centralizador la evolución de un modelo de economía liberal hacia la implantación -en mayor o menor grado dependiendo del Estado- del Estado social, lo que reclamaba un mayor intervencionismo del Estado en la economía⁹⁴. Así, en Canadá, a partir de la primera guerra, el Estado entró en el campo de la tributación directa, estableciendo en 1917 el primer impuesto federal sobre la renta personal⁹⁵. Hasta ese momento, y a pesar de que la Constitución

⁹¹ Ahora bien, se observa una situación de prevalencia de la Federación en aquellos casos en que el contribuyente no tenga medios para pagar impuestos de la Federación e impuestos de la Provincia. Esta situación se planteó en el *Silver Case*, en que una compañía en bancarrota tenía deudas tributarias con la Provincia de Quebec y con la Federación. El Tribunal decidió que, en ese caso, tenía preferencia el crédito de la Federación por aplicación de la regla general de que en el caso de competencias concurrentes las leyes de la Federación y de las Provincias son siempre válidas salvo que entren en conflicto, en cuyo caso prevalecerán las leyes federales; Es decir, una regla idéntica a nuestro artículo 149.3 de la Constitución. En relación con este caso [*Silver Case* (1932), A. C. 514], véase: SCOTT, F. R.: “The Constitutional Background...Op. Cit. Pág. 8.

⁹² Término adoptado por la *Rowell Sirois Commission*, para hacer referencia a la situación previa a las guerras mundiales. Véase al respecto: Rowell Sirois Commission: *Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations*. Ottawa: Queen’s Printer, 1940, Book II, pág. 113; MILTON MORRE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing of Canadian Federation*. Toronto: CTF, 1966, págs. 4 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation...*Op. Cit. Págs. 10 y siguientes.

⁹³ Como, por ejemplo, Estados Unidos, Alemania, Australia o Suiza; véase al respecto: MATHEWS, R.: *Revenue Sharing...*Op. Cit. Pág. 5; OATES, W. E.: *Federalismo...*Op. Cit. Págs. 300 a 302; ANASTOPOULOS, J.: “Finances publiques et fédéralisme”. *Revue Française de Finances Publiques*, 1989, pág. 5. En relación únicamente con el caso australiano, véase: EGAN, M.: “Reshaping Fiscal Federalism in Australia”, en: WARREN, N. A. (Ed.): *Reshaping fiscal federalism in Australia*. Sidney: Australian Tax Research Foundation. Conference Series no. 20, 1997, págs. 115 y siguientes.

⁹⁴ Como señalara E. ALBERTI ROVIRA, los enormes gastos que acarrea la introducción del Estado social, produce un “evidente desbordamiento del marco regional como centro adecuado de decisión primaria. Muchas de las materias y sectores de la actuación estatal no se dejan ya tratar adecuada y eficazmente desde una perspectiva exclusivamente regional, sino que exigen un tratamiento uniforme a escala federal”; en: *Federalismo...*Op. Cit. Pág. 356. En Estados Unidos es producto del *New Deal*, puesto en marcha por F. D. Roosevelt. Hasta el punto de haber sido caracterizado el federalismo cooperativo como “federalismo del New Deal” (mismo autor, pág. 349).

⁹⁵ Impuesto que, curiosamente, nace con carácter provisional, con el único objetivo de financiar los gastos militares y, por lo tanto, con una duración condicionada a la duración de la contienda.

otorga de forma concurrente a Provincias y Federación la competencia para establecer impuestos directos, se había asumido que sólo las Provincias iban a estar interesadas en esta clase de imposición⁹⁶.

Finalizada la segunda guerra mundial, había cierto acuerdo entre la Federación y las Provincias en que era preciso abordar el problema del desequilibrio financiero vertical desde una perspectiva diferente, de manera que se produjera un nuevo reparto de la materia financiera de una manera coordinada⁹⁷. Estas últimas reclaman mayor espacio fiscal (*tax room*), con un doble objetivo: obtener una mayor financiación de sus competencias materiales y poder desarrollar sus propias políticas tributarias⁹⁸. Se empieza a asentar entonces una de las ideas consustanciales al desarrollo de la autonomía financiera, y es que el ejercicio de poder tributario, además allá de servir a la financiación de determinadas competencias (carácter instrumental), constituye en sí misma una competencia que garantiza la autonomía política. Como respuesta a las demandas de las Provincias, tuvo lugar una importante descentralización del poder tributario, caracterizada por una mayor

⁹⁶ MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing of Canadian Federation...* Op. Cit. Pág. 5.

⁹⁷ Ya en el periodo de entreguerras, tuvo lugar un importante debate acerca de cuál debía ser la forma adecuada de llevar a cabo una descentralización tributaria de manera ordenada y coordinada. A efectos de analizar la situación y las diferentes opciones, se crea la *Rowell Sirois Commission*. Una de las propuestas principales, y posiblemente la razón de su fracaso, era que las Provincias se retiraran de la materia imponible formada por renta (*income tax field*); la Comisión se crea en 1937 y fracasa en 1941 por la oposición de Ontario, Alberta y British Columbia a la centralización de poderes que suponía; el contenido de sus propuestas puede examinarse en: Rowell Sirois Commission: *Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations*. Ottawa: Queen's Printer, 1940, Book II, pág. 134. Véase también al respecto: CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Equalization Program...* Op. Cit. Puntos 8.14 y siguientes; MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing of Canadian Federation...* Op. Cit. Págs. 11 y siguientes; SMITH, E. H.: *Federal-Provincial...* Op. Cit. Págs. 21 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation...* Op. Cit. Págs. 24 y siguientes.

⁹⁸ MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing of Canadian Federation...* Op. Cit. Págs. 47 y siguientes; BURNS, R. M.: *The Acceptable Mean: The Tax Rental Agreements, 1941-1962*. Toronto: CTF, 1980, págs. 183 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing...* Op. Cit. Págs. 55 y siguientes. Son representativas de este debate las posiciones de Ontario y Manitoba, que pueden verse en: CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Federal-Provincial Tax Structure Committee*. Ottawa: Queen's Printer, 1966, págs. 37 y siguientes y págs. 94 y siguientes, respectivamente.

coordinación, frente a la caótica situación producida hasta las dos guerras mundiales. Con objeto de conseguir ambos objetivos -reparto de competencias tributarias y coordinación- en Canadá se adoptarán sucesivos modelos de reparto de los mismos objetos imposables (*sharing tax fields*) coordinado mediante acuerdos entre el Estado central y las Provincias: aquí radica el origen de los *Tax Collection Agreements* (TCAs) adoptados a partir de 1957⁹⁹. Esta modalidad de compartir la misma materia imponible pone de manifiesto que se parte de la premisa del carácter *limitado* del espacio fiscal. De esta manera, cuando un ente ha ocupado una determinada materia imponible, como hace el Estado con la imposición sobre la renta personal, se asume que para que una Provincia pueda gravar este tipo de rentas es precisa una reducción previa de la tributación por este impuesto, lo que deberá llevar a cabo el Estado. Pues bien, precisamente ésta es una de las consecuencias del cambio de mentalidad acaecido con posterioridad a las dos guerras mundiales; si hasta la primera gran guerra el poder tributario era ejercido sin tomar en cuenta el ejercicio de esta competencia por el resto de entes, finalizadas las contiendas se replantea la distribución del poder tributario de una manera coordinada. Interesa destacar que esta mayor colaboración no constituye una tendencia exclusiva del caso

⁹⁹ Con anterioridad a 1957, y desde 1941, se había celebrado otro tipo de acuerdos consistentes, básicamente, en que el Estado central le “alquilaba” a las Provincias su poder tributario a cambio de una serie de transferencias, de ahí el nombre “*Tax Rental Agreements*”. La única excepción la constituye la Provincia de Quebec, que tempranamente decidió no participar en el sistema de Acuerdos, estableciendo, en 1954, su propio impuesto sobre la renta personal. En ese periodo hay en realidad dos tipos de acuerdos: *Wartime Tax Agreements* (1941-1947); y *Tax Rental Agreements* (celebrados en 1947 y 1952). No les prestaremos mayor atención aquí porque no se trata realmente de acuerdos de reparto de impuestos, sino de una renuncia a establecer tributos por parte de las Provincias a cambio de transferencias. Para ver su funcionamiento, véase: MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing of Canadian Federation...* Op. Cit. Págs. 17 y siguientes; BURNS, R. M.: *The Acceptable Mean: The Tax Rental Agreements, 1941-1962*. Toronto: CTF, 1980, págs. 8 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation...* Op. Cit. Págs. 47 y siguientes. HOGG, P. W.: *Constitutional Law of Canada...* Op. Cit. Págs. 6-4 y siguientes.

En general, la evolución de los TCAs puede verse en: MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing...* Op. Cit. Págs. 55 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing...* Op. Cit. Págs. 60 y siguientes; Parliamentary Task Force on Federal-Provincial Fiscal Arrangements: *Fiscal Federalism in Canada*. Ottawa: Department of Supply and Services, 1981, págs. 179 y siguientes; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 38 y siguientes; SMITH, E. H.: *Federal-Provincial...* Op. Cit. Págs. 38 y siguientes.

canadiense, sino que tuvo lugar también en otros Estados¹⁰⁰, siendo consecuencia directa de la evolución de los sistemas federales hacia modelos de federalismo cooperativo¹⁰¹, en que la regla general será la existencia de competencias concurrentes entre Estado central y entes subcentrales. En el aspecto financiero esto se traduce en la evolución hacia sistemas *mixtos* de financiación, por oposición a los sistemas de *separación*. Se produce así una mayor coordinación en el ejercicio del poder tributario a través de, entre otros instrumentos, el reparto de los mismos impuestos entre Federación y entes subcentrales¹⁰², así como una renovación de la importancia de las transferencias¹⁰³. De esta manera, si en el federalismo clásico el principio central de la financiación es la autonomía, en el nuevo modelo cobran además especial importancia el reparto equitativo de ingresos y la cooperación¹⁰⁴.

En definitiva, la evolución del modelo canadiense muestra que una forma coordinada de incrementar la autonomía financiera es el reparto de materias imponderables. En cualquier caso, y hasta tanto no se produzca una adecuada ordenación del poder tributario, es claro que, en aras de garantizar una mínima autonomía política, y disminuir así el posible desequilibrio financiero vertical que suele producirse a favor del Estado central, éste debe garantizar una suficiencia mínima de recursos a los entes subcentrales. De esta manera, y volviendo al caso

¹⁰⁰ Concretamente, entre los años 50 y 80 del siglo pasado. Véase al respecto: BIRD, R.: *Federal Finance...* Op. Cit. Págs. 17 y siguientes; WATTS, R. L.: "Federal Financial Relations..." Op. Cit. Págs. 384 y siguientes.

¹⁰¹ Evolución del Federalismo dual al federalismo cooperativo que puede verse en: ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: CEC, 1986, Págs. 346 a 352; MEDINA GUERRERO, M.: *La Incidencia...* Op. Cit. Págs. 76 a 97; ANASTOPOULOS, J.: "Finances publiques et fédéralisme". *Revue Française de Finances Publiques*, 1989, págs. 2 y siguientes; De WILDE d'ESTMAEL, T.: "Financement..." Op. Cit. Págs. 296 y siguientes.

¹⁰² La técnica del reparto del mismo impuesto entre diferentes ámbitos de gobierno típica del federalismo cooperativo; SMITH, E. H.: *Federal-Provincial...* Op. Cit. Págs. 185 y siguientes.

¹⁰³ MATHEWS, R.: *Revenue Sharing...* Op. Cit. Págs. 4 y siguientes; HOGG, P. W.: *Constitutional Law of Canada...* págs. 5-37 y siguientes.

¹⁰⁴ La "*péréquation financière*", o, según el término, más amplio, empleado por la doctrina alemana, la compensación financiera o "*Finanzausgleich*"; Véase al respecto: ANASTOPOULOS, J.: *Les aspects...* Op. Cit. Pág. 9 y siguientes y: "Finances publiques..." Op. Cit. Pág. 9.

español, la situación descrita explicaría el papel que el principio de suficiencia ha jugado en todos los modelos de financiación autonómica. En efecto, las limitaciones que al poder tributario autonómico supone la normativa estatal y la ocupación por el Estado de la práctica totalidad de las materias imponibles hace surgir a su cargo el deber de garantizar la suficiencia de recursos a las Comunidades Autónomas. *A contrario*, en la medida en que éstas dispongan de mayores posibilidades para obtener recursos propios, la garantía de suficiencia deberá ser modificada para representar un papel de cierre del sistema de financiación, en lugar de ser el punto de partida. En efecto, cualquiera que sea la relación entre la disposición, por parte de las Comunidades Autónomas, de medios de financiación propios y transferidos, parece claro que el incremento de los primeros debe tener una influencia en el cálculo de los segundos¹⁰⁵ siempre que ambos sirvan a la finalidad de financiar sus competencias.

Ahora bien, una correcta evolución de la autonomía financiera debe garantizar la efectividad de la autonomía tributaria pues, como se ha afirmado con anterioridad, la limitación del poder tributario autonómico no tiene sólo consecuencias sobre la suficiencia de recursos, sino que constituye a su vez una limitación a la autonomía política de las Comunidades Autónomas. En efecto si, como se ha afirmado más arriba, el poder tributario no es sólo un instrumento para financiar las competencias *materiales* sino que constituye además una competencia en sí misma y con sus propias finalidades, dicha característica es igualmente predicable del poder tributario autonómico. En consecuencia, desde la perspectiva de la autonomía política de las Comunidades Autónomas, no es indiferente que el sistema sea principalmente un sistema de transferencias o esté basado en los recursos propios, pues el segundo propiciará el desarrollo de políticas tributarias propias, lo que supondrá también una mayor autonomía política. En este contexto deberá enmarcarse la atribución de competencias normativas a las Comunidades

¹⁰⁵ En este sentido, M. MEDINA GUERRERO afirma que las limitaciones al establecimiento de tributos propios por las Comunidades Autónomas tienen su contrapartida en las transferencias del Estado; en: *La incidencia...* Op. Cit. Pág. 352.

Autónomas sobre los impuestos cedidos: constituye un intento de llevar a cabo una redistribución de poder tributario entre Estado y Comunidades Autónomas, al objeto de profundizar en la autonomía financiera de las primeras. A esto se denomina corresponsabilidad fiscal.

3. La introducción del principio de corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómica.

La consecución del principio de corresponsabilidad fiscal ha inspirado la transformación de los impuestos cedidos en impuestos de normación compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Es por tanto pertinente llevar a cabo un estudio del significado de este principio en la financiación de entes subcentrales. Con este objetivo, en primer lugar analizaremos brevemente su significado en la doctrina del federalismo fiscal, para lo que será también de utilidad la referencia a modelos comparados. En segundo lugar, se examinará la introducción de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómica al objeto de enjuiciar si, en dicho sistema, se articula un marco propicio para el desarrollo de la citada corresponsabilidad. Concluido esto, se habrá construido la base necesaria para el estudio de los nuevos impuestos cedidos, uno de cuyos objetivos será poder dilucidar, al final del mismo, en qué medida la articulación de los impuestos cedidos como impuestos de normación compartida entre Estado y Comunidades Autónomas constituye un instrumento idóneo para la consecución de la corresponsabilidad fiscal.

3.1. El significado de la corresponsabilidad fiscal como principio en la financiación en un Estado descentralizado.

El principio de corresponsabilidad fiscal (*accountability* o *fiscal responsibility*) constituye un principio clásico objeto de estudio en el federalismo fiscal. Según veíamos más arriba, hay fundamentalmente dos formas de reducir el desequilibrio financiero vertical: establecer un sistema de transferencias o reasignar

potestades tributarias de manera que los entes subcentrales -normalmente desfavorecidos por el citado desequilibrio- puedan incrementar sus recursos mediante el ejercicio de competencias tributarias. Pues bien, la corresponsabilidad fiscal hace referencia básicamente a esta última opción, esto es, a la responsabilidad que cada orden de gobierno debe tener sobre los ingresos de que dispone. En este sentido, no es más que uno de los posibles desarrollos de la autonomía financiera.

Es posible distinguir entre un concepto estricto y un concepto *lato* de corresponsabilidad fiscal. En un plano estrictamente teórico, ambas lecturas del principio son consecuencia de diferentes corrientes de pensamiento en la doctrina del federalismo fiscal, de forma que hoy en día sigue habiendo defensores de ambas. Por otro lado, en la práctica, la financiación de Estados descentralizados obedece en mayor medida al segundo concepto (*lato*) de corresponsabilidad fiscal, como consecuencia de una evolución histórica de la que brevemente daremos cuenta en las siguientes líneas.

El concepto estricto de corresponsabilidad fiscal implica la exigencia de que cada orden de gobierno tenga capacidad, y la ejerza, para financiar sus propias competencias. Así definida, la corresponsabilidad fiscal estricta implica la “equivalencia fiscal” (*fiscal equivalence*) o equivalencia entre ingresos y gastos. Históricamente, este concepto estricto tuvo cierta vigencia en el entendimiento de la distribución de competencias característica del Federalismo dual, como veremos. No obstante, también en la actualidad hay quienes defienden dicho concepto estricto como la fórmula idónea de financiación en un Estado descentralizado. Estas teorías suelen ser consecuencia del enfoque resultante de las teorías económicas de la “elección pública” (*Public Choice*). Característico de éstas es entender que, a través de la equivalencia entre ingresos y gastos, no sólo se obtendrá una asignación más eficiente del gasto público, sino que se propiciará la competencia fiscal entre entes subcentrales. Dicha competencia, se argumenta, tiene como principales efectos positivos la contención del gasto público y la mayor eficiencia en su asignación¹⁰⁶.

Por ello, entre las propuestas de quienes defienden este principio estricto, se encuentra la de asignar poderes tributarios totales sobre la imposición sobre el valor añadido, por tratarse de la clase de imposición que en mayor medida propicia dicha competencia¹⁰⁷. Durante algún tiempo, estos autores sostuvieron además que la expresión de las preferencias de los ciudadanos acerca de cuál haya de ser la relación entre el nivel de imposición soportado y el nivel de servicios recibidos a cambio se manifiesta mediante el cambio de residencia (el denominado *voto con los pies*)¹⁰⁸. El principal elemento distintivo de ambas teorías -la teoría de elección pública y la de la Economía pública, que vamos a ver a continuación- es la distinta concepción sobre el papel del Estado central en la economía¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Representativos de esta corriente son, entre otros: OLSON, M.: "The Principle of Fiscal Equivalence: The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government". *American Economic Review*, Vol. 59/1969, págs. 479 y siguientes; McLURE, C. E. Jr., que lo denomina el "Leviathan Problem" y concluye que la competencia fiscal es intrínsecamente beneficiosa, en: "Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose Also Good for the Public Gander?". *National Tax Journal*, Vol. 39, 1986, págs. 344 y siguientes; por el mismo autor y en sentido similar: "The Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints". *Australian Tax Forum*, vol. 11/1994, págs. 160 y siguientes; BIRD, R.: "Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment". *Tax Notes International*, núm. 20/2000, págs. 2075 y siguientes. Puede verse una dura crítica a estas tesis por R. A. MUSGRAVE, en: BUCHANAN, J. M.; MUSGRAVE, R. A.: *Public Finance and Public Choice. Two Contrasting Visions of the State*. Cambridge: The MIT (Massachusetts Institute of Technology) Press, 1999, págs. 169 y siguientes, entre otras razones, porque un sistema de competencia fiscal terminaría dando lugar a un sistema fiscal uniforme, por lo que respetaría poco o nada la diversidad ínsita en un Estado multijurisdiccional (pág. 188). Se ha hecho referencia a estas corrientes como de "federalismo competitivo"; véase al respecto: PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale...* Op. Cit. Págs. 43 y 44.

Una crítica al principio de equivalencia estricto puede verse en: CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autonómica...* Op. Cit. Págs. 20 y siguientes.

¹⁰⁷ Véase, a modo de ejemplo, la propuesta de BIRD, R.: "Rethinking Subnational Taxes: A New Look..." Op. Cit. Págs. 2080 y siguientes; véase también, por el mismo autor, la crítica a las teorías de OATES y MUSGRAVE, en: "Tax harmonization and federal finance..." Op. Cit. Págs. 258 y siguientes; una propuesta similar, aunque algo más reciente, puede verse en: BIRD, R.; GENDRON, P. P.: "VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities". *IBFD, Bulletin*, no. 7, vol. 55/2001, págs. 294 y siguientes.

¹⁰⁸ La vieja tesis del "*voto con los pies*" procede originalmente del modelo de TIEBOUT, C. M.: "A Pure Theory of local Expenditures". *Journal of Political Economy*, oct. 1956, págs. 416 y siguientes (publicado en España en: HPE, núm. 50/1978) que fue pronto desechado, principalmente por partir de presupuestos poco realistas, por la doctrina; al respecto véase: MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B.; BIRD, R. M.: *Public Finance in Theory and Practice*. (First Canadian Edition). Toronto: McGraw-Hill Ryerson Limited, 1987, pág. 472; CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autonómica...* Op. Cit. Págs. 27 y siguientes; BUCHANAN, J. M.; MUSGRAVE, R. A.: *Public Finance...* Op. Cit. Págs. 158 a 160.

El concepto que podríamos denominar *lato* de corresponsabilidad fiscal, parte también de la base de que, por razones de eficiencia en la gestión del gasto público y de mayor autonomía política de los entes subcentrales, una cierta equivalencia entre la capacidad de gasto y la de los ingresos es deseable¹¹⁰. No obstante, dicha equivalencia nunca podrá ser total pues existen una serie de funciones que sólo el Estado central puede cumplir. Para ello, es necesario que la asignación de impuestos siga unos determinados parámetros, de manera que, por ejemplo, los impuestos con mayor potencial redistributivo de la renta y mayor potencial recaudatorio sean en su mayor parte controlados por el Estado central¹¹¹. Otra consecuencia de dicha función del Estado central es el especial énfasis que se suele dar a la existencia de un sistema de transferencias que cumpliría dos funciones principales: en primer lugar, disminuir el desequilibrio financiero vertical que necesariamente se produce al estar asignados los impuestos con mayor carga recaudatoria al Estado central; en segundo, corregir las posibles desigualdades entre los distintos entes subcentrales. Esta segunda

¹⁰⁹ Especialmente ilustrativo de este debate es la discusión que mantienen sus dos principales representantes, que puede verse en: BUCHANAN, J. M.; MUSGRAVE, R. A.: *Public Finance and Public Choice...* Op. Cit. (págs. 155 y siguientes para las cuestiones de Federalismo fiscal). De esta manera, cuando se analiza la literatura del federalismo fiscal sobre el papel de las transferencias se observa, como ha puesto de relieve R. BOADWAY, un trasunto en esta materia del viejo debate económico sobre la eficiencia y la equidad. Así, muy a menudo, los argumentos en favor de la descentralización se basan exclusivamente en criterios de eficiencia; en: *The Constitutional Division...* Op. Cit. Págs. 23 y 33. Sobre esta dicotomía en las corrientes del federalismo fiscal véase igualmente: PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale...* Op. Cit. Págs. 38 y siguientes.

¹¹⁰ Afirmación que constituye un principio en cualquier estudio de federalismo fiscal, como afirma R. A. MUSGRAVE, en: BUCHANAN, J. M.; MUSGRAVE, R. A.: *Public Finance and Public Choice...* Op. Cit. Pág. 164. Véase también: BOADWAY, R.: "Recent Developments..." Op. Cit. Pág. 44.

¹¹¹ De manera que es esencial que el Estado tenga acceso a un número mayor de materias imponibles, aunque ello genere un desequilibrio financiero vertical desde el inicio, porque sólo así podrá cumplir la función de corregir el desequilibrio horizontal. Al respecto véase: MUSGRAVE, R.: "Who Should Tax, Where and What?"; en: AA.VV. (Ed.: McLURE, C. E. Jr.): *Tax Assignment in Federal Countries*. Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations. Australian National University, 1983; BOADWAY, R.: *The Constitutional Division...* Op. Cit. Págs. 43 y 48; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Pág. 34. NORRIE, K.; WILSON, L. S.: "On Re-Balancing Canadian Fiscal Federation", págs. 82 y 83; BOADWAY, R.: "Recent developments in the Economics of Federalism", págs. 66 y siguientes; ambos trabajos en: AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canada: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations,

corriente de pensamiento en el federalismo fiscal es consecuencia del enfoque desde la rama de la Economía Pública (*Public Economics Approach*)¹¹². A este concepto que denominamos *lato* de corresponsabilidad fiscal se ha hecho referencia también como “corresponsabilidad fiscal marginal” (*fiscal responsibility at the margin*) o la responsabilidad de los entes subcentrales de obtener ingresos adicionales a los que reciben en forma de transferencias, al objeto de poder financiar determinadas mejoras en la provisión de servicios públicos o, en general, en el ejercicio de sus competencias¹¹³. La corresponsabilidad fiscal, y su articulación a través del ejercicio de poderes tributarios, se ha considerado consustancial a todo proceso de descentralización de competencias. En este sentido, se ha afirmado que si el principio básico en materia tributaria es el de garantía de representatividad democrática de los órganos que establecen los tributos, expresado a través de la conocida máxima “*No Taxation without Representation*”, el principio básico en la descentralización de competencias se expresaría con esta otra: “*No Representation without Taxation*”, esto es, “no representación (o no descentralización) sin tributación o sin ejercicio de poderes tributarios”¹¹⁴.

2000. En contra, como veremos: BIRD, R.: “Rethinking Subnational Taxes: A New Look ...Op. Cit. Págs. 2073 y siguientes, para quien es fundamental la existencia de equivalencia fiscal.

¹¹² Son representativos de esta corriente, entre otros: MUSGRAVE, R.: “Who Should Tax...Op. Cit. Págs.10 y siguientes; por el mismo autor: *Public Finance and Public Choice*...Op. Cit. Págs. 156 y siguientes; NORREGAARD, J.: “Tax Assignment...Op. Cit. Págs. 52 y siguientes. BOADWAY, R.: “Recent Developments...Op. Cit. (*in toto*).

¹¹³ CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda Autónoma*...Op. Cit. Pág. 75. A esta idea hace también alusión F. DE LA HUCHA CELADOR, señalando que, garantizado un mínimo de recursos por el Estado, los recursos propios de las Comunidades Autónomas deben servir para mejorar los servicios prestados mediante recursos adicionales; en: “Reflexiones sobre la financiación...Op. Cit. Pág. 465, y nota núm. 117. Véase también al respecto: HEALD, D.; GEAUGHAM, N.: “Financing a Scottish Parliament”; en: AA.VV. (Ed.: S. TINDALE): *The State and the Nations*. London: Institute for Public Policy Research, 1996, págs. 173 y siguientes. McLURE Jr., C. E.: “Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy”. *Bulletin*. IBFD, núm. 12, vol. 54/2000, págs. 634 y siguientes (una versión anterior de este trabajo, con prácticamente idéntico contenido, es la titulada: *Vertical Fiscal Imbalance and the assignment of taxing powers in Australia*. Hoover Institution, Stanford University, 1993, págs. 1 a 25)

¹¹⁴ HEALD, D.; GEAUGHAM, N; ROBB, C.: “Financial Arrangements for UK Devolution”, en *Regional and Federal Studies*, Vol. 8, no. 1/1998 (*Special Issue: Remaking the Union. Devolution and British Politics in the 1990s*. Editores: H. ELCOCK y M. KEATING), págs. 28 y siguientes.

Éstas serían, muy brevemente, las dos tesis económicas principales sobre la distribución de competencias financieras en un Estado descentralizado. Aunque se trata de modelos teóricos, inexistentes en su estado puro en la realidad, ambas corrientes de pensamiento han tenido una cierta influencia en el desarrollo de la distribución de competencias en Estados descentralizados en distintos momentos históricos.

En los momentos actuales, no hay ningún Estado descentralizado cuya financiación obedezca estrictamente a la citada equivalencia entre capacidad de obtención de ingresos y potestad de gasto. Por el contrario, en la práctica totalidad de los modelos comparados el Estado central tiene una mayor capacidad de obtener ingresos que los entes descentralizados -sea como consecuencia directa de previsiones constitucionales, sea como consecuencia de la evolución posterior del sistema- y el consiguiente desequilibrio fiscal vertical se palia mediante transferencias¹¹⁵.

En efecto, por razones históricas a las que brevemente haremos referencia, ha terminado prevaleciendo el concepto, que aquí denominamos *lato*, de corresponsabilidad fiscal. La tendencia de los primeros federalismos es la separación de fuentes impositivas y la financiación autónoma, esto es, cada Ente debe financiar sus propias competencias con sus propios ingresos, existiendo sólo en raras ocasiones determinados mecanismos de coordinación o de solidaridad entre los dos Entes. De esta manera, el sistema de financiación debe tender a una autofinanciación de los entes subcentrales¹¹⁶. El principio de corresponsabilidad fiscal es entonces entendido como la responsabilidad del Gobierno central y de los entes subcentrales para llevar a cabo la gestión presupuestaria y cubrir sus gastos con ingresos

¹¹⁵ BIRD, R.: "Rethinking Subnational Taxes: A New Look...Op. Cit. Pág. 2071. BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión*...Op. Cit. Pág. 121.

¹¹⁶ Véase al respecto: ANASTOPOULOS, J.: *Les aspects financiers*...Op. Cit. Págs. 6 y siguientes y 16 y siguientes.

propios¹¹⁷. Esto no es más que el reflejo que tiene la concepción clásica del federalismo como un federalismo dual en el sistema de financiación de los Entes federados (*Dual Federalism*¹¹⁸). Es preciso tener en cuenta, en la línea de lo que apuntábamos más arriba, que el federalismo dual coincide con el auge de la ideología liberal, que propugna la intervención mínima del Estado en la economía. Pues bien, este estricto entendimiento de la corresponsabilidad fiscal pierde buena parte de su significado inicial con la evolución hacia una nueva manera de entender el reparto de competencias, lo que da lugar a un nuevo tipo de federalismo que termina sustituyendo al federalismo dual: es el denominado *federalismo cooperativo*. Se trata de un modelo fundamentalmente caracterizado por que prevalecen las competencias concurrentes, por oposición a la estricta separación de competencias característica del federalismo dual. Como es sabido, la evolución del federalismo dual al cooperativo se encuentra estrechamente relacionada con el paso de un liberalismo estricto a una mayor intervención del Estado en la economía, lo que tiene como consecuencia la mayor complejidad, en general, de las competencias en sí, que hacen cada vez más difícil que se puedan asignar a compartimentos estancos como en el modelo de Federalismo dual¹¹⁹.

¹¹⁷ ANASTOPOULOS, J.: *Les aspects...* Op. Cit. Págs. 28 y siguientes, y págs. 122 y siguientes.

¹¹⁸ Una definición del Federalismo dual la encontramos en la Sentencia del Tribunal Supremo estadounidense dictada en el caso *Collector vs. Day* (11 Wallace 113 (1871), citada en: MEDINA GUERRRO, M.: *La incidencia...* Op. Cit. Págs. 56 y 57), donde el tribunal declaraba inconstitucional el que un impuesto sobre la renta federal gravara los salarios de un juez estatal, con el siguiente argumento: “el gobierno general y los Estados, aunque ambos existen dentro de los mismos límites territoriales, son soberanías separadas y distintas, actuando separada e independientemente dentro de sus respectivas esferas. El primero, en su esfera, es supremo; pero los Estados, dentro de los límites de sus poderes no conferidos, o, en el término utilizado por la Décima Enmienda, “reservados”, son tan independientes del gobierno general como éste, dentro de su esfera, es independiente de los Estados...”, concluyendo el Tribunal que “la supremacía del gobierno federal...no puede mantenerse. Los dos gobiernos se encuentran en pie de igualdad. Respecto de los poderes reservados, el Estado es tan soberano o independiente como el gobierno general”. También se ha denominado este sistema como “*watertight compartment federalism*” (federalismo de compartimentos estancos).

¹¹⁹ REAGAN, M. D.; SANZONE, J. G.: *The New Federalism*. New York: Oxford University Press, 1981, págs. 157 y siguientes y 168 y siguientes; Parliamentary Task Force on Federal-Provincial Fiscal Arrangements: *Fiscal Federalism...* Op. Cit. Págs. 29 y siguientes. En nuestra doctrina, véase: FALCÓN Y TELLA, R.: *La compensación financiera interterritorial*. Madrid: Congreso de los Diputados, 1986, pág. 38; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación...* Op. Cit. Págs. 346 y siguientes y, por el mismo autor, en: AJA, E.; TORNOS, J.;

Consecuencia de esta evolución es que el concepto estricto de corresponsabilidad fiscal es objeto de matización, lo que se debe principalmente a dos factores: la necesidad de introducir elementos de equidad en la financiación de entes subcentrales y la imposibilidad de separar estrictamente las competencias entre el Estado central y los entes subcentrales. De ahí que uno de los elementos definitorios de la corresponsabilidad fiscal sea precisamente la cooperación entre distintos entes y la coordinación en el ejercicio de sus competencias, lo que tiene una de sus manifestaciones en la opción por compartir una misma materia imponible entre diversos órdenes de gobierno, a través de recargos y otros instrumentos similares¹²⁰. Hay numerosos ejemplos de esto en otros Estados de nuestro entorno. Incluso, suele ser habitual que las propuestas de mayor poder tributario se articulen tomando como base el reparto de un mismo tributo. Así por ejemplo, ésta ha sido la vía adoptada por Bélgica, país cuyo proceso de descentralización competencial es aún más reciente que el nuestro, pues se inició en los años ochenta¹²¹. El poder tributario se encontraba originariamente centralizado. Al igual que en nuestro país, hubo un período transitorio en lo que respecta a la financiación, donde el objetivo principal era la garantía de la suficiencia a través, fundamentalmente, de transferencias¹²². Pasado este periodo transitorio, se inicia un proceso encaminado a

FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Tecnos, 1989, págs. 41 y siguientes.

¹²⁰ MATHEWS, R.: *Revenue Sharing...* Op. Cit. Págs. 58 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: "El reparto..." Op. Cit. Pág. 533; McLURE Jr., C. E.: "Tax Assignment..." Op. Cit. Pág. 627; CATTOIR, P.: *Autonomy, financial solidarity and cooperation in federal states*. Université Catholique de Louvain. Faculté des Sciences Économiques, sociales et Politiques, Nouvelle série, núm. 350. Louvain-la-Neuve: CIACO, 2000, pág. 35.

¹²¹ El sistema federal belga constituye también un buen ejemplo de federalismo asimétrico, donde la cooperación debe representar un papel esencial. Véase al respecto: DELPÉRÉE, F.; VERDUSSEN, M. P.: "L'organisation"; en: AA.VV.: *La Belgique fédérale*. Bruxelles: Centre d'Etudes Constitutionnelles et Administratives-Ed. Bruylant, 1994, págs. 57 y siguientes; en la misma obra colectiva: BARTHOLOMÉE, V.: "L'asymétrie", en págs. 61 y siguientes; y LE BRUN, J.; NOËL, A.: "Le financement des Communautés et des régions", en págs. 357 y siguientes.

¹²² Sistema transitorio previsto por la Ley de 9 de agosto de 1980, donde se ponía el acento en la garantía de la autonomía financiera en la vertiente del gasto, no garantizando sin embargo una gestión responsable del mismo por las regiones. Véase al respecto: LE BRUN, J.; NOËL, A.: "Le financement des Communautés..." op. cit. Págs. 358 y siguientes; de WILDE d'ESTMAEL, T.:

potenciar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades y Regiones mediante la descentralización del poder tributario¹²³. Pues bien, el instrumento elegido para ello ha sido el reparto de impuestos. Por otro lado, en Australia, donde como hemos señalado antes hay una considerable centralización del poder tributario en manos del Estado central (*Commonwealth*), también ha habido propuestas encaminadas a *compartir* el impuesto sobre la renta personal, si bien hasta el momento no han prosperado¹²⁴. También ha sido ésta la vía adoptada por Canadá, según hemos tenido ocasión de ver brevemente, pues la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas es objeto de reparto entre el Estado central y las Provincias. Por último, éste ha sido igualmente el camino recientemente iniciado en Italia donde, entre otros mecanismos, se ha previsto la sustitución de una serie de transferencias del Estado central a las regiones por una modalidad de impuestos cedidos¹²⁵.

Asímismo, suele haber acuerdo doctrinal en la necesidad de establecer un adecuado sistema de incentivos, al objeto de propiciar un ejercicio *corresponsable* del poder tributario por parte de los entes subcentrales, y ello porque hay igualmente acuerdo, y la experiencia comparada así lo demuestra, en que existe una tendencia generalizada entre los entes subcentrales a mostrar una preferencia por obtener financiación sin costes políticos (principalmente a través de transferencias). A título de ejemplo, pueden citarse aquí los casos alemán y canadiense.

“Financement des régions et fédéralisme coopératif”, en *Revue Régionale de Droit* (Bélgica), 1990, págs. 294 y siguientes.

¹²³ Que tiene lugar especialmente a partir de la promulgación de la *Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions*.

¹²⁴ JAMES, D. W.: *Intergovernmental Financial Relations in Australia*. Information Series, núm. 3. Sydney: Australian Tax Research Foundation, 1992, págs. 96 y siguientes; EGAN, M.: “Reshaping Fiscal Federalism in Australia”; en: AA.VV. (Coord.: N. A. WARREN): *Reshaping Fiscal Federalism in Australia*. Conference Series núm. 20. Sydney: Australian Tax Research Foundation, 1997, págs. 116 y siguientes.

¹²⁵ La reforma italiana se inicia a partir de la reforma del título V de la Constitución, operada mediante la Ley Constitucional número 3/2001; al respecto véase: LIBERATI, P.: “Compartecipazione o trasferimento perequativo? Il ruolo dell’IVA nel nuovo sistema di finanziamento regionale”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. LIX, núm. 4, I/2000, págs. 595 y siguientes; PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale...* Op. Cit. Págs. 64 y siguientes y 83 y siguientes.

Aunque no desencadenó una reforma del sistema, es interesante hacer referencia al debate que para conceder una mayor corresponsabilidad fiscal (*Eigenverantwortung*) a los *Länder* tuvo lugar en Alemania. Como es sabido, desde la perspectiva de las potestades normativas en materia tributaria, el sistema de financiación de este país responde principalmente a los esquemas de un sistema de unión¹²⁶. Pues bien, en un Informe de un grupo de expertos¹²⁷, se proponía la ampliación de las posibilidades que tienen los *Länder* de influir en la cuantía de ingresos que perciben. El instrumento propuesto era una especie de recargo o tributo complementario (*Ergänzungsabgabe*) sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alemán. En el informe se recoge la tesis ya clásica del federalismo fiscal, que sirve como base de la corresponsabilidad fiscal, en la que se considera que un sistema de financiación de un Estado multijurisdiccional basado fundamentalmente en transferencias produce una serie de efectos perniciosos en la gestión de los recursos por los Entes financiados, lo que se ha denominado “mentalidad de subvencionado” (*Subventionsmentalität*¹²⁸). Por ello, se considera que un sistema más eficiente necesariamente debe dotar a los *Länder* de mayor espacio normativo para establecer ingresos propios. Debido a los problemas financieros que como consecuencia de la reunificación tiene Alemania, no se llevó a la práctica, aunque si dio lugar a un interesante debate¹²⁹ del que nos interesa destacar una de las ideas preponderantes, y es que todo incremento de espacio fiscal

¹²⁶ Véase al respecto: KORIOTH, S.: *Der Finanzausgleich...* Op. Cit. Págs. 265 y siguientes, y 419 y siguientes; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación...* Op. Cit. Págs. 287 a 319; MEDINA GUERRERO, M.: *La Incidencia del sistema de financiación...* Op. Cit. Págs. 162 a 244.

¹²⁷ Se trata del “Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung”, en: *Auf dem Wege zur Wirtschaftlichen Einheit Deutschlands. Jahresgutachten 1990/91*. Stuttgart: Metzler-Poeschel. La parte correspondiente a la reforma del sistema de financiación se encuentra en págs. 210 a 216.

¹²⁸ “Sachverständigenrat zur Begutachtung...” Op. Cit. Pág. 210.

¹²⁹ Véase al respecto: KORIOTH, S.: *Der Finanzausgleich...* Op. Cit. Págs. 407 y siguientes. En nuestra doctrina, da cuenta del citado debate: ORTIZ CALLE, E.: “La distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y la solidaridad financiera: un análisis comparado”. RVHP, *Palau 14*, núm. 31, 1998, págs. 72 y siguientes.

a los *Länder* debe ir acompañado de una disminución de las transferencias, de manera que si un *Land* no ejerce las nuevas competencias normativas de que dispone, no podrá pretender compensar ese menor ingreso con una transferencia del Estado¹³⁰.

Partiendo de similares premisas, en Canadá se ha articulado un sistema de transferencias del Estado central a las Provincias que, con el objetivo principal de propiciar una igualdad material entre los distintos territorios¹³¹, se articula de manera que no suponga un desincentivo al ejercicio de poder tributario por parte de éstas, promoviendo así un sistema fiscalmente corresponsable. Uno de los criterios principales para determinar la cuantía de las transferencias que habrán de percibir las Provincias es la distinta capacidad fiscal de cada una de ellas. La medición de la capacidad fiscal se lleva a cabo a través del denominado “sistema tributario representativo” (*representative tax system* -RTS-), y se define como la diferencia entre la suma de la capacidad fiscal *per capita* para cada fuente de ingresos y la capacidad estándar medida sobre la base de cinco Provincias representativas¹³². Es

¹³⁰ Para un análisis de las propuestas de descentralización, debe verse: HENKE, K.-D.: “Maßnahmen zur Stärkung der Eigenstaatlichkeit der Länder und die Finanzierung der deutschen Einheit”, págs. 11 a 15 y: BIRK, D.: “Stärkung der Eigenstaatlichkeit der Länder und Finanzierung der deutschen Einheit”, págs. 86 y siguientes; ambos trabajos en: *Staatswissenschaften und Staatspraxis*, 1993.

¹³¹ Hay que tener en cuenta, en este sentido, que ya desde los primeros años de la Confederación fue evidente que la única manera de mantener la Unión era garantizar un nivel mínimo de igualdad, entendiéndose que dicho mínimo era algo consustancial a la propia existencia del Estado como tal. J. H. LYNN afirmaba al respecto que “algunas diferencias en la prestación de servicios por las distintas regiones de un Estado federal son aceptables como una consecuencia lógica de la autonomía de los gobiernos locales, pero si las diferencias llegan a ser intolerables para las regiones con rentas más bajas, la Federación puede llegar a disolverse”; en: *Federal-Provincial Fiscal Relations*. Studies of the Royal Commission on Taxation, no. 23. Ottawa: Federal-Provincial Relations Division. Department of Finance, december 1964, pág. 5; SMITH, E. H.: *Federal-Provincial Tax Sharing...* Op. Cit. Pág. 7 y siguientes. CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Equalization Program. Report of the Auditor General of Canada*, April 1997, chapter 8, puntos 8.11 y siguientes.

¹³² El sistema de transferencias de la Federación a las Provincias vigente en la actualidad está regulado en la *Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act*, de 1985 (FPFAA). *Revised Statutes of Canada*. Chapter F-8. El programa estaba en vigor desde 1957, aunque desde los inicios de la Confederación ha habido transferencias. Se constitucionaliza en 1982 con la introducción del artículo 36.2 de la Constitución. En general, en Canadá siempre han existido distintos tipos de transferencias desde la creación de la Confederación, a finales del siglo XIX; al respecto véase: BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 6 y siguientes. HOBSON, P.A.R.:

importante resaltar que, con este sistema, lo que constituye objeto de medición no es la capacidad fiscal *real* de cada Provincia, sino la *potencial*. Es ahí donde radica principalmente el incentivo para que las Provincias ejerzan su poder tributario de manera *corresponsable*. Aunque no ha estado totalmente exento de críticas, suele haber acuerdo en que el sistema de transferencias canadiense garantiza una corrección bastante minuciosa de las desigualdades entre Provincias, a la vez que incentiva un uso responsable de los recursos¹³³. No es posible medir exactamente la capacidad fiscal de los entes subcentrales, sin embargo, parece claro que el sistema

“Canada’s Equalization Program: In Principle and in Practice”; en: AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its contribution to Canada’s Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen’s University, 1998, págs. 84 y siguientes; BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax Policy*. Toronto: CTF, 1999, págs. 33 y siguientes; BIRD, R. M.; VAILLANCOURT, F.: “Fiscal arrangements for maintaining and effective state in Canadá”. *Environment and Planning C: Government and Policy*, vol. 19/2001, págs. 172 y siguientes; TREFF, K.; PERRY, D. B.: *Finances of the Nation 2000*. Toronto: CTF, 2001, págs. 8:1 y siguientes.

En otro lugar hemos analizado en mayor detalle el funcionamiento de dicho sistema, propugnando la aplicación de algunos de sus elementos al diseño financiero de nuestro actual sistema de financiación autonómica; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La fórmula canadiense del “*sistema tributario representativo*” como una posible forma de profundizar en el sistema de corresponsabilidad fiscal”. (Pendiente de publicación en: RVEH, núm. 7/2003).

¹³³ Se ha criticado tanto la articulación técnica del sistema de transferencias como la ausencia de mecanismos que tomen en cuenta las distintas necesidades de las Provincias; véase al respecto: *Parliamentary Task Force on Federal-Provincial Fiscal Arrangements: Fiscal Federalism...* Op. Cit. Págs. 177 y siguientes; Economic Council of Canada: *Financing Confederation: Today and Tomorrow*. Ottawa: Department of Supply and Services, 1983, pág. 100; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 92 y siguientes y págs. 129 y siguientes; BOADWAY, R.: “Equalization: its role and design...” Op. Cit. Págs. 10 y 11. COURCHENE, T. J.: *Renegotiating Equalization: National Policy, Federal State, International Economy*. Toronto: C. D. Howe Institute, C. D. Howe Institute Commentary no. 113, 1998, pág. 29. Una propuesta para incorporar las necesidades al sistema se encuentra en: COULOMBE, S.; MÉRETTE, M.: “Fiscal Needs and the CHST Per Capita Division Rule”. CTJ, vol. 48, no. 2/2000, págs. 342 y siguientes. Desde otro punto de vista, se ha propuesto modificar el sistema mediante el acercamiento a las transferencias compensatorias desde una perspectiva macroeconómica que mida factores como la renta y los tome como base para medir la capacidad fiscal de las Provincias. Al respecto véase R. BOADWAY, cuya crítica principal es que no es posible adoptar una perspectiva macroeconómica cuando ni siquiera en la literatura económica hay acuerdo sobre qué indicador de capacidad económica (*ability to pay*) es el más adecuado (las dos opciones principales serían renta y consumo); en: “Equalization: its role and design”. Documento preparado para su presentación en la 30th Annual Conference of the Atlantic Provinces Economics Association. Mimeo. Canadá, 2001, págs. 3 y siguientes. Una dura crítica al sistema actual y en concreto, al empleo del *representative tax system*, puede verse en la propuesta de BIRD, R. M. y SLACK, E.; en: “Equalization: The Representative Tax System Revisited”. CTJ, vol. 38, no. 4/1990, págs. 919 y siguientes.

que más puede acercarse a dicha medición es el de un sistema tributario representativo, capaz de medir el potencial de obtener ingresos de dichos entes¹³⁴.

Una vez examinado el significado del principio de corresponsabilidad fiscal en la doctrina mayoritaria, podríamos apuntar, a modo de recapitulación, las siguientes tres notas definitorias del principio de corresponsabilidad fiscal:

Primera: la corresponsabilidad fiscal es un desarrollo de la autonomía financiera de los entes subcentrales que implica el ejercicio de poder tributario.

La corresponsabilidad fiscal no es más que uno de los posibles desarrollos de la autonomía financiera de los entes subcentrales, según veíamos en apartados anteriores. En este sentido, implica el ejercicio de poder tributario por parte de dichos entes que, de esta manera, se *corresponsabilizan*, junto con el Estado central, de la financiación de sus competencias. Hasta cierto punto, y con las matizaciones ya vistas en relación con el principio de equivalencia, una de las consecuencias de la corresponsabilidad fiscal es que se produce una *cofinanciación* de competencias. Ahora bien, para que dicha cofinanciación se produzca de una manera coordinada y solidaria, es necesario articular un adecuado sistema de incentivos, que propicie el ejercicio *responsable* del poder tributario por parte de los entes subcentrales.

¹³⁴ Así lo entendía R. A. MUSGRAVE; en: "Who should tax, where...Op. Cit. Págs. 16 y 17.

Segunda: implica la coordinación en el ejercicio del poder tributario por todos los órdenes de gobierno.

La coordinación es otro de los elementos consustanciales al principio de corresponsabilidad fiscal. Aunque, *a priori*, articular fórmulas dirigidas a permitir el reparto, por varias instancias de gobierno, de la regulación de uno o varios impuestos, constituye una fórmula tan válida para la consecución de la corresponsabilidad fiscal como el establecimiento, *ex novo*, de tributos propios por los entes subcentrales, según es generalmente admitido por la doctrina, el reparto de las mismas materias imponibles o de los mismos impuestos entre distintos niveles de gobierno constituye una fórmula especialmente adecuada para incrementar la corresponsabilidad fiscal de forma coordinada, mitigando así la descoordinación inherente a todo proceso de descentralización fiscal, en tanto que limita la proliferación de diferentes impuestos, y propiciando en consecuencia una mejor armonización del sistema.

En la consecución de dicha coordinación representarán un relevante papel los acuerdos entre distintos ámbitos de gobierno. Según hemos apuntado ya, en distintos modelos de federalismo cooperativo (como el alemán, el australiano o el canadiense), los acuerdos entre Estado central y entes subcentrales constituyen uno de los elementos que aseguran el reparto de poder tributario de manera coordinada.

Tercera: implica una mayor transparencia (accountability) del sistema de financiación.

Una última nota definitoria de la corresponsabilidad fiscal es la transparencia. Esto implica, fundamentalmente, que los ciudadanos deben ser conscientes de cómo se articula efectivamente el reparto de ingresos y gastos en un Estado con distintos ámbitos de gobierno. La transparencia constituye además, en sí misma, un incentivo al ejercicio de poder tributario por parte de los entes subcentrales, al objeto de

cofinanciar sus propias competencias. En palabras de W. E. OATES, “siempre que sea posible es deseable tener una vinculación clara entre el gasto y la tributación, de forma que los individuos estén en posición de evaluar los costes y beneficios de los programas públicos. Si los gobiernos locales no recaudan sus propios fondos, sino que los adquieren en forma de transferencias del gobierno central, hay un incentivo para iniciar casi todos los programas públicos para los que puedan obtenerse fondos, puesto que el coste del programa para la comunidad en cuestión parece ser próximo a cero. La transferencia de la responsabilidad de recaudar ingresos al gobierno central no fomenta por esta razón un uso efectivo de los recursos dentro del sector público en conjunto”¹³⁵.

3.2. La introducción de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómica a través de la figura de los impuestos cedidos.

3.2.1. El debate de la corresponsabilidad fiscal en España.

Según hemos afirmado ya, en algunos aspectos el modelo español de organización territorial es similar al de un sistema de federalismo cooperativo. De acuerdo con la evolución de los sistemas descentralizados hacia un reparto de competencias, incluyendo las financieras y tributarias, también en España se ha caminado en esa dirección. Por ello no es de extrañar que la necesidad, o, al menos, la conveniencia, de articular un sistema de financiación autonómica donde haya un grado aceptable de corresponsabilidad fiscal se empieza a plantear desde la finalización del período transitorio de financiación. Ya en el *Informe de la Comisión de expertos de financiación autonómica*, se recogen algunas de las notas básicas de este principio, afirmándose que “sólo existirá autonomía financiera cuando existiendo disponibilidad de fuentes financieras ciertas y capacidad de la entidad territorial para destinar los recursos obtenidos a los empleos que estimen

¹³⁵ OATES, W. E.: *Federalismo...* Op. Cit. Pág. 205. Como ha señalado R. BOADWAY, no es más que el trasunto, al campo de la economía pública, del problema del “azar moral”; en: “Recent

convenientes, sea capaz de incrementar sus recursos mediante acciones fiscales que recaigan sobre su población”¹³⁶. Se reconoce así tempranamente que la corresponsabilidad fiscal es una manera de desarrollar la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos. De hecho, a mediados de los años ochenta hubo ya propuestas en este sentido por parte de algunas Comunidades Autónomas que, sin embargo, durante mucho tiempo permanecieron en un plano meramente político¹³⁷. Más adelante, a nivel estatal, se hará referencia por vez primera a la necesidad de articular un sistema de financiación autonómica fiscalmente *corresponsable* en el *Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*, publicado en 1990 por el Ministerio de Economía y Hacienda. En este documento son ya patentes dos ideas que van a acompañar el entendimiento de la corresponsabilidad fiscal en la doctrina española: que para su consecución es preciso el ejercicio, por parte de las Comunidades Autónomas, de sus competencias normativas en materia tributaria, y que el IRPF, como impuesto central del sistema, debe representar un papel importante en dicha corresponsabilidad.

Más arriba hemos analizado el significado de la corresponsabilidad fiscal, ayudados de las opiniones doctrinales del campo del federalismo fiscal. El citado análisis nos exime de llevar a cabo la misma operación con la doctrina española. Baste aquí dar cuenta de que esta última se ha hecho eco de las citadas tesis y, en ese sentido, ha habido numerosas propuestas para incrementar la corresponsabilidad

developments...Op. Cit. Pág. 51; véase también al respecto: PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale*...Op. Cit. Pág. 46.

¹³⁶ AA.VV.: *Informe de la Comisión de expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*. Colección Informe, núm. 34. Madrid: CEC, 1981, págs. 97 y 98.

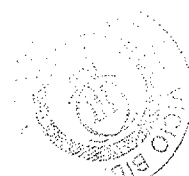
¹³⁷ Tanco Martín-Criado, J.; y Torres Cobo, F.: “Desarrollo histórico de la negociación del sistema de financiación de las Comunidades autónomas”; en: AA.VV.: *Cinco estudios sobre la financiación autonómica*. Madrid: IEF, 1988, dan buena cuenta de distintas propuestas que tienen lugar a mediados de los ochenta. Entre ellas destacan, en nuestra opinión, la gallega y la catalana, que proponen reformas normativas que implican una copartición de tributos. En el *libro blanco* del Gobierno de la Generalidad de Cataluña sobre la financiación autonómica, (de mayo de 1985), se proponía la copartición de impuestos estatales con las Autonomías (ver págs. 50 y siguientes de la obra). Asimismo, en la propuesta gallega; *Financiación de las Comunidades autónomas: propuesta para abordar el sistema definitivo* (también de mayo de 1985), se proponía un sistema de recargos compensados muy parecido al actual sistema de impuestos cedidos (ver contenido en págs. 66 y siguientes de la obra).

fiscal de las Comunidades Autónomas. Así, A. RODRÍGUEZ BEREIJO tempranamente denunciaba que una excesiva dependencia económica de las Comunidades con respecto del Estado podía llegar a comprometer su propia autonomía política¹³⁸, además de que “se fortalece la creación por parte de los gobernantes de *ilusiones financieras e incluso políticas* en los ciudadanos contribuyentes, al hacerlos menos conscientes del coste de los bienes y servicios públicos que reciben; fortaleciendo así la creencia (...) de que los bienes públicos ofrecidos por el gasto público que realiza una determinada Administración son gratuitos o sin coste (una especie de “derechos sociales adquiridos”), cuando realmente en la Hacienda Pública, sea en el lado de los ingresos como en el lado de los gastos, se trata siempre de *juegos de suma cero*: esto es, el beneficio o ventaja de uno, otro lo paga”¹³⁹. Hace aquí alusión el autor a otro de los elementos que caracterizan la corresponsabilidad fiscal, cual es la transparencia (*accountability*).

La idea de que la corresponsabilidad fiscal no es más que un posible desarrollo de la autonomía financiera ha sido recogida también por parte de la doctrina. Al igual que ocurre en la doctrina extranjera, tampoco en España hay acuerdo acerca de cuáles sean los instrumentos más idóneos para llevar a cabo el citado incremento de corresponsabilidad fiscal. No obstante, sí hay práctica unanimidad doctrinal en que es preciso el ejercicio de competencias normativas por

¹³⁸ En sentido similar: GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Informe sobre la modificación del sistema...Op. Cit. Pág. 375; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”. MAEDF, Tomo II, Madrid, 1987, págs. 971-972; UTRILLA DE LA HOZ, A.: “Corresponsabilidad fiscal y equidad regional en la financiación autonómica”. HPE, monografía núm. 1/1992, págs. 67 a 81; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia*...Op. Cit. Pág. 513.

¹³⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Una reflexión...Op. Cit. Pág. 71; RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto de competencias...Op. Cit. Págs. 534 y 535. Aunque ha sido principalmente la doctrina hacendista la que se ha ocupado de denunciar estos perniciosos efectos. Sin ánimo de exhaustividad: CARAMÉS VIÉITEZ, L.: “Federalismo fiscal: el debate de la corresponsabilidad”. HPE, núm. 1/1992, pág. 13; MONASTERIO ESCUDERO, C.: “Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos”. HPE, núm. 1/1992, págs. 27 y siguientes. CASTELLS OLIVERES, A.: “Corresponsabilidad fiscal: revisión de algunos problemas”. Cuadernos Aragoneses de Economía, núm. 1, vol. 3, 1993, en especial págs. 43 y siguientes; y, del mismo autor: “Autonomía y solidaridad en el sistema de financiación autonómica”. PEE, núm. 83/2000, págs. 48 y 49; RUIZ-HUERTA, J.; GIMENO, J.A.: “Descentralización fiscal y corresponsabilidad a través de



parte de los entes subcentrales, pues en definitiva, la corresponsabilidad fiscal implica que las Comunidades Autónomas se *responsabilizan*, de manera conjunta con el Estado, de la obtención de sus ingresos, dentro del marco establecido en la Constitución y en la LOFCA¹⁴⁰.

Ahora bien, para propiciar dicha corresponsabilización, es preciso establecer un marco adecuado, que establezca incentivos apropiados para su ejercicio, pues ya hemos afirmado que es tendencia generalizada en Estados descentralizados el que los entes subcentrales tiendan a evitar, si pueden, el coste político que todo incremento establecimiento de impuestos o incremento de la presión fiscal supone. Uno de los problemas que nos encontramos en este sentido es precisamente la dificultad de encontrar instrumentos jurídicos adecuados para articular dichos incentivos. Con meridiana claridad expresaba dicho problema J. RAMALLO MASSANET, afirmando que “se trata, en definitiva, de cómo compaginar la autonomía financiera que las Comunidades Autónomas tienen constitucional y estatutariamente asignada para tomar, o no, las decisiones legislativas que afectan a determinados recursos financieros –tributos propios, recargos, posibilidad de intervenir en tributos cedidos- con el hecho de que tomen dichas decisiones”. El propio autor pergeña una solución, afirmando seguidamente que “el límite, en este caso,...no debería quedar anclado exclusivamente del lado del principio de la voluntad autonómica sino que debería deslizarse hacia la obligatoriedad quedándose posiblemente en un término intermedio que supusiera un compromiso de las Comunidades Autónomas para el cual...hay suficientes argumentos constitucionales,

las grandes figuras tributarias”. Cuadernos Aragoneses de Economía, núm. 1, vol. 3, 1993, págs. 30 y siguientes.

¹⁴⁰ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Una reflexión...Op. Cit. Pág. 65; GIMÉNEZ MONTERO, A.: “Acerca de la corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Pág. 21; CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autonómica*...Op. Cit. Págs. 156 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos...Op. Cit. Pág. 20; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos*...Op. Cit. Págs. 20 y siguientes; GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *La autonomía financiera*...Op. Cit. Pág. 92; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pág. 505. VARONA ALABERN, J. E.: “Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”. AJA, núm. 292/1997, pág. 1; SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*. Madrid: Marcial Pons, 1997, págs. 283 y 284.

no tanto en el título competencial exclusivo del Estado sobre la *Hacienda General* (149.1.14 Constitución) cuanto en los “*principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre los españoles*” que son los que condicionan...la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (artículo 156.1 Constitución) y que...constituyen la expresión constitucional de la corresponsabilidad”¹⁴¹. Esta tesis entronca con uno de los elementos ínsitos en la idea de corresponsabilidad fiscal, cual es el deber de que los entes subcentrales se impliquen en su financiación. De ahí que pueda afirmarse, con RAMALLO, que la solidaridad es uno de los elementos de la corresponsabilidad fiscal, en tanto que implica el deber de las Comunidades Autónomas de participar en la financiación de sus competencias materiales en la misma medida en que se han implicado en su asunción como propias¹⁴². En consecuencia, el principio de solidaridad puede operar tanto como límite a la propia autonomía financiera, como constituir uno de sus posibles desarrollos¹⁴³.

Una posible opción para articular un sistema de incentivos que propicie la corresponsabilidad fiscal, es establecer un sistema parecido al canadiense, que tome en cuenta la capacidad fiscal potencial de los entes subcentrales como base para las transferencias. De esta manera, se termina por *obligar* a dichos entes a participar en la financiación de sus propias competencias materiales mediante el ejercicio de las tributarias¹⁴⁴. Éste será uno de los elementos a analizar para examinar en qué medida se propicia dicha corresponsabilidad fiscal en España.

¹⁴¹ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Pág. 33.

¹⁴² RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Pág. 19.

¹⁴³ Es tradicional en la doctrina calificar los principios de solidaridad y coordinación exclusivamente como *límites* al principio de autonomía financiera; por todos, véase A. M. GARCÍA-MONCÓ: *Autonomía financiera*...Op. Cit. Págs. 62 y siguientes, y doctrina por él citada.

¹⁴⁴ Según mantenemos en: RUIZ ALMENDRAL, V.: “La fórmula canadiense del “*sistema tributario*...Op. Cit.

Otro de los elementos definitorios de la corresponsabilidad fiscal es precisamente la coordinación, como ha puesto de manifiesto RAMALLO¹⁴⁵. Según veíamos más arriba, precisamente esto caracteriza la evolución hacia modelos de federalismo cooperativo. Pues bien, según hemos examinado también, una de las maneras para hacer efectiva dicha coordinación era el reparto del mismo tributo entre distintos ámbitos de gobierno. En buena medida, el sistema de cesión de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos responde a este esquema. Ahora bien, para poder enjuiciar si dicho sistema es adecuado para el incremento de la corresponsabilidad fiscal, no basta con verificar que efectivamente se comparte el mismo tributo, sino que será necesario analizar en qué medida se cumplen todas las notas del citado principio a que hemos hecho ya referencia, según anunciamos en la introducción a este trabajo. En los siguientes apartados, examinaremos si el marco normativo aprobado para la atribución de las citadas potestades normativas contribuye al citado incremento de corresponsabilidad fiscal.

Como es sabido, las distintas propuestas en nuestro país para establecer un incremento de corresponsabilidad fiscal no han quedado en un plano meramente teórico. Así, desde 1993 se han llevado a cabo reformas que tenían como objetivo precisamente su consecución.

3.2.2. El denominado *procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal* en el sistema de las Comunidades Autónomas de 1993.

El primer intento de incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas tuvo lugar en 1993. En el texto del Acuerdo del CPFF que dio lugar al modelo vigente para el quinquenio 1992/96, se ponía de manifiesto la

¹⁴⁵ RAMALLO MASSANET, J.: "Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Pág. 19. En sentido similar, A. GARCÍA-MONCÓ, que señala que "el propio término "corresponsabilidad" implica que dos o más sujetos son partícipes de una misma responsabilidad, lo cual, presupone en todo caso alguna clase de coordinación"; en: *Autonomía financiera...*Op. Cit. Pág. 78.

voluntad de dotar al sistema de corresponsabilidad fiscal, afirmación que quedó en una mera declaración de intenciones, ya que, con respecto de los modelos anteriores, no se introdujo ninguna modificación en el sentido apuntado. En efecto, los esfuerzos del CPFF se limitaron a crear un grupo de estudio que indagara las distintas posibilidades de incrementar la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación.

Una vez puesto en funcionamiento el modelo de financiación, se llevaría a cabo el primer intento de adaptar la financiación de las Autonomías a los objetivos de la corresponsabilidad fiscal. Esto tiene lugar mediante el Acuerdo del CPFF de 7 de octubre de 1993, que implanta el llamado “*procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*”. A través de este mecanismo, se pretende establecer una conexión de los recursos recibidos por las Haciendas autonómicas con los rendimientos impositivos obtenidos en sus territorios “de tal forma que una parte importante del gasto público gestionado por ellas esté financiado por las aportaciones de los residentes en el ámbito territorial respectivo, con lo que los ciudadanos toman conciencia de que las prestaciones recibidas de su Comunidad Autónoma son consecuencia de las exigencias impositivas de que son objeto”¹⁴⁶. En la práctica, la apuntada conexión se limita a producir, para las Comunidades Autónomas a las que sea de aplicación¹⁴⁷, exclusivamente el incremento de financiación derivado del crecimiento de la recaudación efectiva del IRPF en su territorio, sobre la recaudación normativa. Incremento que sólo puede ser imputable a una mejor voluntad de los ciudadanos contribuyentes o a una mejor gestión del Gobierno central pero, en ningún caso, a la actuación de las Comunidades Autónomas, por lo que pronto fue patente que este “procedimiento” no suponía la articulación de la corresponsabilidad fiscal en modo alguno, pues parece haber acuerdo doctrinal,

¹⁴⁶ Según establece el Acuerdo, en el punto b) de la Introducción. Puede consultarse el texto del mismo en la Revista PEE, núm. 51/1995.

¹⁴⁷ Que no son todas, ya que existe una condición previa que consiste en que el 15% del importe de las cuotas líquidas de IRPF recaudadas en su territorio sea inferior a la cifra de participación en los ingresos del Estado que le correspondería por ese año.

entre quienes se han ocupado del análisis de este principio, en que lo determinante a la hora de poder afirmar que un mecanismo de financiación supone un incremento de corresponsabilidad fiscal no es la cantidad de recursos que a través de éste alleguen a las Comunidades Autónomas, sino la medida en que éstas se involucran en su consecución.

Por otro lado, difícilmente podían los ciudadanos “tomar conciencia” de esta conexión cuando no se facilitó ninguna información al respecto en el impreso de declaración-liquidación del IRPF, vía que hubiera sido la más razonable para participar a los ciudadanos la reforma. En definitiva, hubo acuerdo doctrinal en que este procedimiento no implicaba ningún avance en cuanto a la corresponsabilidad fiscal. Entre otros, J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ afirmaban la dificultad de incrementar ésta cuando se vincula a un instrumento como el porcentaje de participación que, como es sabido, es propio y típico del principio de suficiencia¹⁴⁸ y cuando expresamente se rechaza el empleo de la figura del recargo para conseguir este propósito¹⁴⁹. Hay así unanimidad doctrinal en que el citado procedimiento no supone incremento alguno de la corresponsabilidad fiscal¹⁵⁰.

¹⁴⁸ RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Sistema y modelos...Op. Cit. Págs. 40 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Pág. 20.

¹⁴⁹ En efecto, en el punto II.2 se rechaza expresamente acudir a los recargos, justificándolo lacónicamente en que “en el momento actual existen importantes razones para descartar la fórmula del recargo, porque la necesidad de evitar retornos financieros a favor de la Hacienda central obligaría a establecer dos tarifas estatales diferentes del impuesto”.

¹⁵⁰ Como señalaban J. RAMALLO MASSANET y J. J. ZORNOZA PÉREZ; en: “Sistema y modelos...Op. Cit. Pág. 40, y págs. 26 a 28, donde se explica el funcionamiento del procedimiento. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas...*Op. Cit. Pág. 19; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...*Op. Cit. Pág. 523; GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera...*Op. Cit. Págs. 97 y siguientes; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas”; en: AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica...*Op. Cit. Pág. 20. MONASTERIO ESCUDERO, C.; ALCALÁ AGULLÓ, F.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Una propuesta para el 2001. La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común”, en: AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, pág. 33. Creemos además pertinente recoger aquí las opiniones vertidas por cuatro expertos en la materia en un trabajo denominado “Corresponsabilidad fiscal: cuatro opiniones y un criterio común”, donde cada uno de ellos responde, entre otras, a la siguiente pregunta: “¿Qué opinión le merece la participación en el 15 por 100 de la cuota líquida del IRPF aprobada en los acuerdos del CPFF de 7 de octubre de 1993 como sistema de corresponsabilidad fiscal?”. MONASTERIO ESCUDERO, C.,

De esta manera, empieza a ser evidente que el entendimiento de lo que supone la corresponsabilidad fiscal que recoge el CPFF difiere notablemente de la construcción dogmática de este concepto¹⁵¹.

3.2.3. La atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos como mecanismo para incrementar la corresponsabilidad fiscal: el modelo aprobado para el quinquenio 1997/2001.

Como consecuencia del modelo de financiación autonómica acordado por el Estado y las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997/2001, el 23 de septiembre de 1996, (Acuerdo del CPFF número 1/1996, de 23 de septiembre)¹⁵² los impuestos cedidos son objeto de una importante transformación, con la introducción de dos novedades: en primer lugar, se considera el IRPF como impuesto susceptible de cesión, con el límite máximo del 30 por 100. En segundo, se acuerda atribuir a las Comunidades Autónomas determinadas potestades normativas sobre los impuestos

sostiene que este mecanismo “no contiene ningún elemento apreciable de corresponsabilidad fiscal”, dado que “para aparecer como responsable o corresponsable de las decisiones fiscales ante los contribuyentes es necesario, entre otros, el cumplimiento de un requisito esencial, como es el poder decidir la carga impositiva” (pág. 169); SOLÉ VILANOVA, J., sostiene que “la definitiva corresponsabilidad fiscal sólo se da si existe un poder tributario (original o delegado) y una autonomía impositiva realmente ejercida por parte de las Comunidades Autónomas” (pág. 171); En el mismo sentido, FALCÓN Y TELLA, señala que “la verdadera corresponsabilidad fiscal debe ir ligada al esfuerzo fiscal”, (pág. 173). Por último, CASADO OLLERO, G., que al respecto dice: “En mi opinión, el referido mecanismo nada tiene que ver con la efectiva asunción de responsabilidades autonómicas en el terreno fiscal, que exigiría la atribución a las Comunidades Autónomas de las competencias normativas y administrativas necesarias y suficientes para obtener de sus ciudadanos los ingresos fiscales que hagan posible el pleno ejercicio de sus competencias materiales o, lo que es igual, la libre adopción de sus decisiones de gasto para la provisión del nivel y calidad de los servicios públicos de que quieran dotarse”, (pág. 175). Este trabajo está publicado en: PEE, núm. 51/1995.

¹⁵¹ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos...Op. Cit. Pág. 18, donde señala el autor, en relación con el concepto de corresponsabilidad fiscal, que “a raíz del citado Acuerdo del CPFF de octubre de 1993 ha quedado notablemente marcado en una dirección que no sólo no es la única posible sino que tampoco es la que normalmente le había dado la doctrina con anterioridad”. Especialmente porque, como señala en mismo autor en pág. 21, en el mecanismo de 1993 no se le da un significado satisfactorio a la variante “esfuerzo fiscal”, siendo así que incluso en el ámbito de la Hacienda Local éste se vincula al ejercicio de competencias normativas por parte de los Municipios. Por el mismo autor, véase: “Elementos jurídicos..Op. Cit. Págs. 413 y siguientes.

¹⁵² Publicado, éste sí, en el B.O.E. de 22 de abril de 1997, (núm. 96).

cedidos. Esto tiene lugar mediante la reforma de la LOFCA¹⁵³, y la aprobación de una nueva ley general de cesión de tributos¹⁵⁴. De esta forma, un instrumento que desde los inicios de la financiación autonómica había estado directamente vinculado a la consecución de la suficiencia, pretende ahora convertirse en el instrumento central para la corresponsabilización financiera de las Autonomías.

Tras el fallido intento de 1993 a que ya hemos hecho referencia, éste constituye el siguiente paso en la introducción de la corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación de las Autonomías. Su articulación sigue parcialmente las propuestas contenidas en el denominado *libro blanco* de la financiación autonómica, donde se considera deseable el incremento de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, recogiendo tesis que ya venían siendo sostenidas por la doctrina en ese sentido. En este documento se afirma que “sólo en un sistema de financiación descentralizado en el que todas las haciendas gozan de autonomía financiera, puede afirmarse que existe plena corresponsabilidad y, lo que es más importante, sólo con este nivel de corresponsabilidad cabe esperar de la misma todos los efectos que la justifican y hacen deseable”, efectos que serían dobles; en primer lugar, que la obligación de autofinanciarse posiblemente opere como un freno al gasto público del Ente, y en segundo lugar, que “asumir la responsabilidad de obtener los ingresos constituye la esencia de la autonomía financiera que es condición de la autonomía política”, de ahí que se proponga que en la reforma de la financiación autonómica se deban reforzar los ingresos propios autonómicos en detrimento de las transferencias del Estado¹⁵⁵. Las propuestas contenidas en este Informe fueron parcialmente tomadas en cuenta por el CPFF y, también

¹⁵³ Mediante L.O. 3/1996, de 27 de diciembre.

¹⁵⁴ Se trata de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

¹⁵⁵ MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema...* Op. Cit. Pág. 61.

parcialmente, aceptadas por el legislador, por lo que encuentran un cierto reflejo en el modelo de financiación autonómica vigente para el citado quinquenio.

En la propia exposición de motivos del Acuerdo se reconoce expresamente que el *procedimiento* adoptado en 1993 había introducido una reforma de índole meramente cuantitativa, recogiendo algunas de las consideraciones contenidas en el *libro blanco* sobre la reforma de la financiación. No tenemos intención de entrar en el análisis de este modelo, tarea que ya ha sido llevada a cabo con profusión por la doctrina, a la que por tanto remitimos al lector¹⁵⁶. Interesa sólo destacar esta nueva concepción de la corresponsabilidad fiscal que, al menos en apariencia, se acerca más al entendimiento tradicional de la misma entre la doctrina de la Hacienda pública, en la medida en que parte de la base de que es precisa la reasignación de poderes tributarios entre Estado y Comunidades Autónomas al objeto de que éstas puedan ejercer competencias tributarias.

¹⁵⁶ En efecto, este modelo ha sido analizado y valorado en numerosos trabajos. Entre ellos, pueden destacarse: GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: “La reforma de la financiación autonómica”. PEE, núm. 69/1996, pág. 207; por el mismo autor: “La reforma de la Hacienda autonómica”. *Impuestos*, Tomo II/1997, págs. 48 a 50; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001”; en: AA.VV.: *El Estado de las Autonomías. Tomo IV.*, Madrid: Ceura, 1997, *in toto*; GIMÉNEZ SÁNCHEZ, I.; GONZÁLEZ ALONSO, A.: “Articulación jurídica del método de financiación previsto para el quinquenio 1997-2001”. *La Ley*, núm. 4979/1997, págs. 3 y siguientes; SÁNCHEZ GALIANA, J. A.; LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M.; PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “El nuevo modelo de cesión de tributos y la financiación autonómica”. RCEF, núm. 177/1997, págs. 69 y siguientes; BARRADO MUÑOZ, A.: “Financiación autonómica: ventajas e inconvenientes de la reforma”. RDFyHP, núm. 249/1998, págs. 500 y siguientes; FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “La financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: notas y reflexiones sobre la reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley de Cesión de Tributos del Estado”. RCDP, *Autonomías*, núm. 23/1998, págs. 325 a final; por el mismo autor: “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas: breve análisis de la normativa específica de cesión”. RCDP, *Autonomías*, núm. 24/1999, págs. 558 y siguientes; LASARTE ÁLVAREZ, J.: “La reforma de la financiación autonómica para el Quinquenio 1997-2001”. AJA, núm. 282/1997, *in toto*; ADAME MARTÍNEZ, F. D.: “Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001”. RVHP, *Palau 14*, núm. 28/1997, págs. 58 a final; DOCAVO, L.; GARCÍA, V. J.: “La nueva financiación autonómica”. *Impuestos*, Tomo II/1997, págs. 358 y siguientes; RUÍZ-HUERTA CARBONELL, J.: “Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones normativas al modelo de la financiación autonómica”; en: AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*. Madrid: Ministerio de Administraciones Públicas, 1998, págs. 33 y siguientes. ROSA CORDÓN, R.: “La capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas”. CT, núm. 92/1999, págs. 116 y siguientes. QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Pág. 380 y siguientes. RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 2001, págs. 61 y siguientes.

A partir de este modelo, las competencias autonómicas sobre los impuestos cedidos, según la LOFCA y las leyes de cesión son, de manera muy esquemática, las siguientes:

Impuestos cedidos en 1997			
Impuesto cedido	Rendimiento cedidos	Gestión	Potestades normativas autonómicas
IRPF	30 por 100*	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> Tarifa autonómica, (con límites) Deducciones por circunstancias personales y familiares por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, (con límites)
IP	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> Tarifa, (con límites) Mínimo exento
ISyD	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> Determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente Tarifa, (con límites) <p>En adquisiciones <i>mortis causa</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> Reducciones de la base imponible
ITPyAJD	100 por 100	Autonómica	<p>En la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”:</p> <ul style="list-style-type: none"> Tipo de gravamen en concesiones administrativas, transmisión de bienes inmuebles y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía. <p>En la modalidad “actos jurídicos documentados”:</p> <ul style="list-style-type: none"> Tipo de gravamen de los documentos notariales.
TJ	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> Exenciones Base imponible Tipos de gravamen Cuotas fijas Bonificaciones Regulación de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

(*) Éste es el límite máximo establecido en el artículo 11.a) de la LOFCA, aunque dicho porcentaje variará, en función de lo establecido en las leyes específicas de cesión, dependiendo de la competencia material efectivamente asumida.

Aunque las leyes que ponen en marcha el modelo acordado en el CPFF no definen el nuevo principio que debe inspirar la financiación autonómica, lo recogen como objetivo en sus Exposiciones de Motivos; así en el caso de la LCT de 1996, se dice expresamente que “*a partir de este momento se inicia una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, cuya materialización se articula, fundamentalmente, mediante la adopción de dos*

*medidas en el contexto de dicho régimen, cuales son: de un lado, la ampliación del ámbito de la cesión de tributos a una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y, de otro, la atribución a las Comunidades autónomas de ciertas competencias normativas en relación con los tributos cedidos, incluyendo la mencionada parte de dicho impuesto". De esta forma, el principio de corresponsabilidad fiscal adquiere carta de naturaleza como objetivo a cuya consecución debe dirigirse la estructuración del sistema de financiación autonómica. Carta de naturaleza que, no obstante, adquiere por la *vía de hecho*, porque hasta el momento ninguna norma contiene expresamente este principio. De nuevo, la reorientación de la finalidad de la financiación autonómica, en este caso hacia la corresponsabilidad fiscal, ha tenido lugar a través de un *modelo* de financiación, que ha tenido como consecuencia algunas modificaciones normativas en el *sistema*.*

Con algunas excepciones¹⁵⁷, en la doctrina suele haber una positiva valoración del modelo en cuanto a que supone un incremento de corresponsabilidad fiscal¹⁵⁸. Sólo ha habido valoraciones negativas en relación con la introducción de determinadas garantías de recaudación en 1998, pues a consecuencia de éstas las Comunidades Autónomas dejan de asumir el riesgo recaudatorio derivado de la evolución del IRPF¹⁵⁹. En efecto, dicha garantía asegura a las Comunidades

¹⁵⁷ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Págs. 3991 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos de la financiación...Op. Cit. Págs. 406 y siguientes y 438 y siguientes. Algo menos críticos se muestran: J. RUIZ-HUERTA; A. HERRERO; C. VIZÁN, que sin embargo reconocen que el incremento de corresponsabilidad fiscal propiciado por el nuevo modelo es exclusivamente marginal, ya que no se modifica su estructura financiera; en: "La reforma del sistema de financiación autonómica"; en: AA.VV. (Dir. J. TORNOS MAS): *Informe Comunidades Autónomas 2001*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2002, págs. 502 y 503.

¹⁵⁸ En este sentido véase, entre otros: GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "La reforma de la Hacienda autonómica". *Impuestos*, núm. 14/1997, págs. 7 y siguientes MONASTERIO ESCUDERO, C.; ALCALÁ AGULLÓ, F.; LÓPEZ LABORDA, J.: "Una propuesta para el 2001...Op. Cit. Pág. 37; RUIZ-HUERTA, J.; LÓPEZ LABORDA, J.: "Catorce preguntas...Op. Cit. Págs. 587 a 589 y 598 y 599; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos*...Op. Cit. Págs. 417 y siguientes.

¹⁵⁹ MONASTERIO ESCUDERO, C.; ALCALÁ AGULLÓ, F.; LÓPEZ LABORDA, J.: "Una propuesta para el 2001...Op. Cit. Pág. 34; RUIZ-HUERTA, J.; DÍAZ DE SARRALDE, S.; HERRERO, A.: "La financiación de las Comunidades Autónomas en el año 2000. Una evaluación de la corresponsabilidad y propuestas de reforma"; en: AA.VV. (J. TORNOS MAS): *Informe*

Autónomas un crecimiento de la recaudación territorial del IRPF equivalente al incremento del PIB. Su adopción tuvo lugar a través del Acuerdo del CPFF de marzo de 1998 y, pese a que su establecimiento estuvo vinculado a la inminente reforma del impuesto por el Estado, su articulación técnica nada tiene que ver con ésta¹⁶⁰.

Llama no obstante la atención que la crítica en cuanto a la corresponsabilidad fiscal del modelo se restrinja al establecimiento de dichas garantías, pues más bien parece que es la propia estructura del mismo, y no sólo éstas, la que merece una valoración negativa desde la perspectiva de este principio. En efecto, podemos afirmar que el modelo propuesto en 1997 no incentiva la corresponsabilidad fiscal por las siguientes razones:

En primer lugar, la nueva configuración de los impuestos cedidos supone, *de facto*, una reasignación de las competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en virtud de la cuál éstas tienen mayores posibilidades de ejercer sus potestades normativas en materia tributaria. Sin embargo, la estructura financiera del modelo no varía sustancialmente¹⁶¹ de manera que no se tiene en cuenta el nuevo potencial recaudatorio de las Comunidades. Así lo afirmó recientemente J. RAMALLO MASSANET, señalando que, a pesar de que la nueva configuración de la cesión de impuestos parece implicar un paso hacia un sistema de

Comunidades Autónomas 2000. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2001, pág. 457; AJA FERNÁNDEZ, E.: "Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica"; en: AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, pág. 382.

¹⁶⁰ Este acuerdo, que parece haber sido aprobado el 27 de marzo de 1998, según fuentes de la DGCHT, no ha sido publicado en el B.O.E.. Una referencia al mismo se encuentra en EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I.; y GARCÍA DE BUSTOS, F.: "La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas", en Cuadernos de Información Económica, núm. 135, 1998. Las consecuencias que sobre la recaudación autonómica por el IRPF tendría su reforma pueden verse en: CASTAÑER CARRASCO, J. M., ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. y PAREDES GÓMEZ, R.: "Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por Comunidades Autónomas". IEF, P. T., núm. 19/1998.

¹⁶¹ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Págs. 3996 y siguientes. RUIZ-HUERTA, J.; LÓPEZ LABORDA, J.: "Catorce preguntas...Op. Cit. Pág. 588.

financiación basada, al menos en parte, en determinados ingresos territorializados, “la financiación no va a quedar sujeta a la evolución de los ingresos territorializados en renta que sustentan el modelo...sino que los costes de los servicios o la necesidad de financiación...siguen estando presentes por encima de los riesgos que el sistema de vinculación a los ingresos pudiera suponer para una menor cuantía de financiación”¹⁶²

Creemos que hubiera sido más adecuado a las finalidades de la corresponsabilidad fiscal la sustitución de la recaudación normativa por la recaudación potencial¹⁶³. Y ello porque, como señala A. UTRILLA DE LA HOZ, “en el caso en que se valoren más las ventajas de corresponsabilizar fiscalmente a los gobiernos subcentrales a la hora de obtener los recursos para financiar sus competencias y se minimicen los efectos indeseables de la descentralización de figuras tributarias, el papel de las transferencias interjurisdiccionales cuyo objetivo es garantizar la suficiencia se reduce considerablemente. En este caso, su diseño instrumental viene determinado por las fórmulas de asignación de las subvenciones niveladoras, que deberían relacionarse directamente con las necesidades de gasto e inversamente con las capacidades fiscales disponibles”¹⁶⁴.

En segundo lugar, el establecimiento de normativa estatal supletoria supone una garantía de rendimiento para las Comunidades Autónomas con independencia de que ejerzan o no sus nuevas competencias normativas, lo que claramente crea un desincentivo a dicho ejercicio¹⁶⁵, cuyos resultados veremos en el último capítulo de

¹⁶² RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 406.

¹⁶³ Con independencia de las críticas que merece el que la recaudación normativa haga referencia a un solo año (1996), para el que en el momento en que se puso en marcha el modelo ni siguiera se tenían datos precisos; al respecto véase ZORNOZA PÉREZ J. J.: “Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Pág. 4000.

¹⁶⁴ UTRILLA DE LA HOZ, A.: “El funcionamiento de los sistemas de garantía en el modelo de financiación autonómica”. Papeles de Trabajo del IEF, núm. 23/2001, pág. 8.

este estudio. Según afirmaba entre nosotros J. RAMALLO MASSANET, “Un elemento que sin lugar a dudas parece imprescindible [para incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas] es la necesidad de que se desvincule cualquier recurso derivado de una decisión normativa propia de la Comunidad Autónoma de la financiación por el recurso del Porcentaje de Participación del artículo 13 LOFCA: si la Comunidad Autónoma no establece el recargo hasta por lo menos alcanzar el nivel anterior a la reducción de tipos por el Estado, la diferencia en menos no se verá subsidiada por el Porcentaje de Participación. El nivel anterior se convierte en recaudación normativa, siendo la recaudación efectiva, en más o en menos, la ganancia o pérdida para la Comunidad Autónoma”¹⁶⁶.

En tercer lugar, uno de los elementos centrales del nuevo entendimiento de la corresponsabilidad fiscal es la coordinación. Pues bien, como se demuestra en los capítulos segundo y tercero de este trabajo, ni la articulación jurídica de la cesión de impuestos ni el ejercicio que de sus potestades normativas han llevado a cabo las Comunidades Autónomas producen un nivel adecuado de coordinación.

3.2.4. La ampliación de competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos: el *sistema definitivo* de 2001.

Como consecuencia del ACPFF de 27 de julio de 2001, los impuestos cedidos son de nuevo objeto de reforma con el mismo objetivo: incrementar la corresponsabilidad fiscal del sistema de financiación. Para ello, tiene lugar una ampliación del elenco de impuestos que son objeto de cesión y de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los mismos. Con este objetivo, se opera una nueva reforma de la LOFCA, y se aprueba una nueva ley que desarrolla la LOFCA; la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, *por la que se regulan las medidas*

¹⁶⁵ Como sostuvimos en: RUIZ ALMENDRAL, V.: “La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos”. CT, núm. 105/2002, pág. 96.

fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía (en adelante, LSF), quedando derogadas las dos leyes generales de cesión de tributos. A partir de esta reforma, las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos se incrementan considerablemente.

Con el nuevo sistema se pretende profundizar en el desarrollo de la corresponsabilidad fiscal. El instrumento elegido para ello es el mismo que el empleado para el modelo anterior: la cesión de impuestos. Como hemos visto, se ceden nuevos impuestos y se amplían las competencias normativas de que ya disponían las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos. El resultado es, de manera esquemática, el siguiente:

Impuestos cedidos en 2002			
Impuesto	Rendimiento cedido	Gestión	Potestades normativas autonómicas
IRPF	33 por 100	Estatal	<ul style="list-style-type: none"> • Tipos de gravamen (mismo número de tramos que el Estado) • Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicación de renta. • Aumentos o disminuciones en los porcentajes de la deducción estatal por adquisición de vivienda habitual.
IP	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> • Mínimo exento • Tipo de gravamen • Deducciones y bonificaciones en la cuota
ISyD	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> • Reducciones de la base imponible. • Tarifa del impuesto. • Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. • Deducciones y bonificaciones de la cuota • Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
ITPyAJD	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> • Tipos de gravamen • Deducciones y bonificaciones en la cuota • Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
TJ	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> • Exenciones • Base imponible • Tipos de gravamen y cuotas fijas • Bonificaciones • Regulación de los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

¹⁶⁶ RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 422.

Impuestos cedidos en 2002			
Impuesto	Rendimiento cedido	Gestión	Potestades normativas autonómicas
IVA	35 por 100	Estatal	
I.E. Cerveza	40 por 100	Estatal	
I.E. Vino y Bebidas Fermentadas	40 por 100	Estatal	
I.E. Productos Intermedios	40 por 100	Estatal	
I.E. Alcohol y Bebidas Derivadas	40 por 100	Estatal	
I.E. Hidrocarburos	40 por 100	Estatal	
I.E. Labores del Tabaco	40 por 100	Estatal	
I.E. Electricidad	100 por 100	Estatal	
IEDMT	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> Tipos de gravamen, dentro de los límites establecidos por la LSF
IVMDH	100 por 100	Autonómica	<ul style="list-style-type: none"> Tipo de gravamen, sobre la parte autonómica y dentro de los límites establecidos por la LSF.

La ampliación de competencias normativas a las Comunidades Autónomas es considerable, y tendremos ocasión de analizarla en profundidad más adelante. En este lugar del trabajo no podemos aún sentar una conclusión general sobre si el nuevo sistema de financiación ha supuesto un incremento de corresponsabilidad fiscal. Sí podemos ahora, sin embargo, enjuiciar si el marco normativo propicia dicha corresponsabilidad. En nuestra opinión, la respuesta debe ser negativa, y ello debido fundamentalmente que, como ocurriera en el modelo anterior, no se articulan incentivos suficientes para obligar a las Comunidades Autónomas a ejercer su poder tributario de manera responsable. Dicha ausencia de incentivos es patente en los siguientes aspectos del sistema:

En primer lugar, y como ocurría en el sistema anterior, la falta de ejercicio por las Comunidades de sus competencias normativas no impide la percepción del rendimiento, pues se sigue estableciendo que la normativa estatal reguladora de los impuestos cedidos será de aplicación supletoria en las Comunidades Autónomas. En consecuencia, éstas asumen un riesgo muy limitado, pues no se ven obligadas a ejercer sus competencias para poder obtener el rendimiento derivado de los

impuestos cedidos¹⁶⁷. Esto es contradictorio con una de las ideas centrales de la corresponsabilidad fiscal que, como el propio término indica, supone que los entes subcentrales se implican en la financiación de forma activa.

El segundo desincentivo consiste en que, también al igual que en modelos anteriores, la recaudación por impuestos cedidos forma parte de la financiación básica de las Comunidades Autónomas, destinada a cubrir el coste de sus competencias. La crítica principal que hacíamos al modelo vigente hasta 2001 era que el diseño de la participación en ingresos del Estado no tenía en cuenta la capacidad fiscal potencial de las Comunidades, lo cual no parecía muy coherente con un sistema que pretende evolucionar hacia la adquisición de una mayor importancia relativa, entre las fuentes de financiación autonómica, de los ingresos propios. Pues bien, el nuevo sistema sustituye lo que antes se denominaba participación en ingresos del Estado por un concepto llamado “*fondo de suficiencia*”¹⁶⁸, que no es más que la diferencia, que podrá ser positiva o negativa, entre la recaudación normativa por los impuestos cedidos y las necesidades totales de cada Comunidad Autónoma. Por tanto, la capacidad fiscal de las Comunidades Autónomas, entendida como potencial recaudatorio, no es tomada en cuenta¹⁶⁹. A

¹⁶⁷ Ciertamente que con el nuevo sistema, el riesgo recaudatorio se traslada en buena medida a las Comunidades Autónomas, al desaparecer las garantías generales del anterior, pero esto por sí sólo es insuficiente para concluir que el modelo propicia la corresponsabilidad fiscal; véase al respecto: UTRILLA DE LA HOZ, A.: “El funcionamiento de los sistemas de garantía...Op. Cit. Pág. 27.

¹⁶⁸ Artículo 13 LOFCA y 6.k) de la LSF.

¹⁶⁹ Ha habido varias propuestas en este sentido en la doctrina, que aquí nos limitaremos a citar; véase: BIESCAS FERRER, J. A.; LÓPEZ LABORDA, J.: BIESCAS FERRER, J. A.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros”. HPE, núm. 1/1992, págs. 45 y siguientes. Por su parte, J. C. COSTAS TERRONES afirmaba que es posiblemente los beneficios obtenidos por las Comunidades Autónomas derivados de la diferencia entre recaudación normativa y real el hecho que principalmente explica el casi nulo interés de las Comunidades Autónomas por que se establezca un sistema acorde con la capacidad tributaria de cada Comunidad, en: “Los tributos cedidos en la financiación autonómica”. HPE, núm. 1/1992, pág. 189. MONASTERIO ESCUDERO, C.; ALCALÁ AGULLÓ, F.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Una propuesta para el 2001...Op. Cit. Pág. 53, que hacen mención a una “recaudación estándar”. Por último, J. RAMALLO MASSANET, apunta que es preciso, para poder hablar de corresponsabilidad fiscal, que la financiación dependa de los ingresos; en: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 406.

En el debate a la totalidad de los proyectos de ley de reforma de financiación autonómica, REJÓN GIEB (Izquierda Unida), intervenía en este sentido afirmando como una característica deseable que

primera vista, no parece ser así, pues el nuevo artículo 13.2 de la LOFCA establece que “*El Fondo de suficiencia cubrirá la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de autonomía propio y su capacidad fiscal*”¹⁷⁰. Ahora bien, una vez examinadas la LOFCA y la LSF, comprobamos que lo que las leyes denominan “*capacidad fiscal*” hace únicamente referencia a la recaudación por todos los impuestos cedidos, incluyendo por tanto aquellos en que las Comunidades Autónomas no disponen de competencias normativas, ni tan siquiera de competencias de gestión, por lo que difícilmente puede hacerse referencia más que a la capacidad de pago de cada ciudadano¹⁷¹. En definitiva, no se modifica sustancialmente el funcionamiento financiero del modelo, elemento imprescindible si se quiere incrementar la corresponsabilidad fiscal¹⁷².

En tercer lugar, y al igual que ocurría en los modelos anteriores, ningún papel representan, en el diseño del sistema, dos recursos íntimamente vinculados a la corresponsabilidad fiscal como son los tributos propios y los recargos de las Comunidades Autónomas. Los primeros, no sólo no son tenidos en cuenta a efectos de determinar la capacidad fiscal de las Autonomías, sino que en ningún momento de la negociación del sistema de financiación parece haberse prestado atención a las más recientes interpretaciones del Tribunal Constitucional sobre el artículo 6.2 y 3 LOFCA. Llama asimismo la atención que en el debate en el Pleno del Congreso de las leyes de financiación autonómica sólo un parlamentario del Grupo Mixto (LABORDETA SUBÍAS) critica al nuevo sistema que “no prevé un espacio fiscal propio para que las Comunidades Autónomas puedan crear tributos sin acabar siendo recurridos sistemáticamente por el Gobierno central ante el Tribunal

“cada Comunidad Autónoma tenga la capacidad de recaudación por vía propia de una cantidad similar o igual por habitante *per capita*”, en: *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 114, sesión plenaria núm. 109, 24 de octubre de 2001, pág. 5543. Según hemos señalado ya, sostuvimos esta idea en: RUIZ ALMENDRAL, V.: “La fórmula canadiense...Op. Cit.

¹⁷⁰ El subrayado es nuestro.

¹⁷¹ Nos hemos ocupado de esta cuestión en: RUIZ ALMENDRAL, V. “La fórmula canadiense del “*sistema tributario representativo*”...Op. Cit.

¹⁷² RAMALLO MASSANET, J.: Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Pág. 34.

Constitucional”¹⁷³. Esto es llamativo, decimos, porque toda corresponsabilidad fiscal pasa por la redistribución del poder tributario entre Estado y Comunidades Autónomas. Así lo afirmaba además recientemente J. RAMALLO MASSANET, proponiendo una distribución de fuentes tributarias (tributos o hechos impositivos) entre el Estado y Comunidades Autónomas que llevaría a cabo la LOFCA, como norma constitucionalmente habilitada para ello¹⁷⁴. Pues bien, en tanto no se aborde directamente la citada redistribución competencial, seguirán teniendo vigencia las palabras de los autores del *Informe de la Comisión de Expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*: “dada la distribución de fuentes impositivas, junto con la existencia de tres niveles de Hacienda, no es mucho lo que cabe esperar sobre las posibilidades que ofrece la financiación a través de los tributos propios. En buena medida, las corporaciones Locales y el Estado han agotado en su favor el campo de los hechos impositivos y poco es lo que resta a favor de las Comunidades Autónomas”¹⁷⁵.

Por otro lado, tampoco representa papel alguno, con lo que se confirma su *olvido*, la que fuera considerada la figura más prometedora para el incremento de la corresponsabilidad fiscal: los recargos. Como veremos en la segunda parte de este capítulo, la reforma de la LOFCA modifica también el concepto de recargo, reduciendo parcialmente su alcance.

El nuevo sistema, en consecuencia, sigue teniendo como preocupación principal la garantía de la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas¹⁷⁶.

¹⁷³ Véase: *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 114, sesión plenaria núm. 109, 24 de octubre de 2001, pág. 5548.

¹⁷⁴ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 423 y siguientes.

¹⁷⁵ AA.VV.: *Informe de la Comisión de expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*. Colección Informe, núm. 34. Madrid: CEC, 1981, pág. 92.

¹⁷⁶ Como reconoce el Ministro de Hacienda (MONTORO ROMERO) en su intervención inicial en el debate de las leyes de financiación autonómica ante el pleno del Congreso, en: *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 114, sesión plenaria núm. 109, 24 de octubre de 2001, págs. 5539 y siguientes. Además, dicha preocupación por la suficiencia es patente a lo largo de todas las

Sigue habiendo, en nuestra opinión, una cierta confusión acerca de qué sea corresponsabilidad fiscal, ya que, fundamentalmente, ésta se sigue identificando con ingresos generados en el territorio, con independencia de que sean consecuencia o no de la actividad normativa de las Comunidades Autónomas. Así, se denominan ingresos autónomos tanto aquellos que provienen de la mera cesión del rendimiento, como aquellos procedentes del ejercicio de competencias normativas¹⁷⁷.

Es cierto que, con el nuevo sistema de financiación autonómica, se amplían considerablemente las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, con lo que éstas tienen un acceso a materias tributarias mucho mayor que el que han tenido nunca. Sin embargo, si dicho ejercicio de potestades normativas no se incentiva, y si tampoco se tiene en cuenta a efectos de calcular las participaciones en ingresos del Estado, sólo débilmente podríamos afirmar que se sientan las bases adecuadas para una mayor corresponsabilidad fiscal del sistema de financiación autonómica. Por otro lado, habida cuenta de que el mecanismo de atribución parcial de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos implica una estrecha relación entre la legislación estatal y la autonómica, es evidente que sólo mediante una adecuada coordinación entre ambos entes puede llegarse a un resultado satisfactorio, consistente en un reparto coordinado de la materia tributaria.

intervenciones, donde el debate se centra más en el *quantum* final de los recursos que en su articulación jurídica.

¹⁷⁷ En este sentido, son significativas las palabras del Ministro de Hacienda (MONTORO ROMERO) en el debate a la totalidad de los proyectos de ley de reforma de financiación autonómica: “el nuevo sistema de financiación es más corresponsable. En efecto, aumentan los recursos autónomos desde el 49 por ciento al 68 por ciento de los ingresos totales de las comunidades...”. Asimismo, reflejan este erróneo entendimiento de la corresponsabilidad fiscal las palabras de PADROL I MUNTÉ (Convergència i Unió): “...basta con exponer unas cifras para constatar esta ganancia de corresponsabilidad fiscal. Así, en Cataluña, los ingresos de la Generalitat pasan a depender en un 86 por ciento de los tributos generados en el territorio catalán, ostentando las transferencias del Estado un peso relativo del 14 por ciento”; en: *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 114, sesión plenaria núm. 109, 24 de octubre de 2001, págs. 5539 y 5560, respectivamente.

III. EL CONCEPTO DE IMPUESTO CEDIDO.

Hasta la reforma llevada a cabo en 1997, los límites del concepto “*impuesto cedido*” estaban más o menos definidos, pues respondían al contenido en el artículo 10.1 LOFCA, según el cual “*Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*”. A partir de las reformas operadas en ese año y, posteriormente, en 2002, los contornos de esta figura tributaria son más difusos que nunca.

Corresponde a este apartado de nuestro estudio exponer el resultado de la indagación acerca del concepto de impuesto cedido. Es preciso advertir al lector de que las conclusiones a que aquí se llegan son consecuencia del conjunto de la investigación que se ha llevado a cabo para completar el presente trabajo. Si desde la perspectiva de la investigación, este apartado es una de las conclusiones a que se ha llegado, desde una perspectiva expositiva, hemos considerado adecuada su ubicación en este primer capítulo.

La exposición está ordenada en tres bloques fundamentales. En el primero se analiza el concepto de impuesto cedido previsto en la Constitución y en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad. Para completar dicho análisis se lleva a cabo, en segundo lugar, una delimitación negativa del concepto de impuesto cedido, a través de su comparación con aquellos recursos autonómicos previstos en el artículo 157.1 con los que tienen un mayor parecido, a saber; las participaciones en ingresos del Estado, los tributos propios autonómicos y los recargos sobre impuestos del Estado. Por último, se está ya en condiciones de emitir un juicio acerca del citado concepto.

1. El impuesto cedido en la Constitución.

La aproximación al concepto de impuesto cedido debe iniciarse, de forma ineludible, en la Constitución. En efecto, a pesar de que es la LOFCA la norma que delimita los distintos recursos enunciados en este precepto, es preciso partir de aquélla pues, tomando como propias las recientes palabras de J. RAMALLO MASSANET: “la complementariedad de la LOFCA con la Constitución, por la vía del artículo 157.3, no parece que pueda lógicamente conducir a que la interpretación de los contenidos más o menos explícitos de la Constitución sean los que se hagan por la citada LOFCA, por la vigente en cada momento, sin que parezca que de la Constitución directamente no puedan y deban derivarse concretas normas jurídicas que condicionen a las normas del bloque de la constitucionalidad y muy especialmente a la LOFCA”¹⁷⁸.

De la lectura del artículo 157.1 de la Constitución se infiere sin dificultad que ésta no establece de forma expresa un concepto de impuesto cedido, limitándose a su enumeración junto con otra serie de recursos. Pero el que no se encuentre enunciado de forma expresa, no implica necesariamente la ausencia de un concepto de impuesto cedido. La cuestión es si, y, en su caso, cómo, a través de la interpretación del texto constitucional es posible delimitar dicho concepto.

Teniendo en cuenta la dicción del precepto y la finalidad a que obedece, que no es otra que garantizar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, según hemos analizado ya, creemos que pueden extraerse las siguientes notas integrantes del concepto constitucional de impuesto cedido:

¹⁷⁸ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 431.

1.1. Sólo pueden ser objeto de cesión los *impuestos*.

Mientras que el artículo 157.1.a) de la Constitución especifica que podrán cederse “*impuestos*”, la LOFCA, la LSF, la mayoría de los Estatutos de Autonomía y las leyes de cesión hacen referencia a la cesión de “*tributos*”. No es ésta una mera cuestión formal, puesto que el segundo término es más amplio que el primero, dado que incluye, además de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, según la ya tradicional clasificación que lleva a cabo la LGT en su artículo 26 y que refleja expresamente la Constitución en su artículo 157.1.b).

El origen de este cambio terminológico se encuentra en la tramitación de la LOFCA en el Senado, donde el Grupo Parlamentario Socialista presentó una enmienda (la número 23) con objeto de sustituir el vocablo “*impuestos*” por el de “*tributos*”, motivándolo en que este último incluye también las tasas y las contribuciones especiales, y en que así sería más coherente con la cesión de la tasa sobre el juego. Esta enmienda fue aprobada sin que al parecer ningún parlamentario pusiera de manifiesto la contradicción con el artículo 157.1.a) de la Constitución¹⁷⁹.

Pues bien, ninguna duda suscita el que esta incongruencia terminológica se deba resolver a favor de la Constitución, que es la norma de mayor rango, de forma que resultaría del todo inconstitucional la cesión de otra figura tributaria que no fueran los impuestos, o dichas otras figuras no podrían tener la consideración de impuestos cedidos; tendrían que ser, con toda probabilidad, un tributo propio de los que contempla la letra b) del artículo 157. Según se verá a continuación, la cuestión cobra renovada importancia a partir del modelo de financiación autonómica que entra en vigor en 1997.

¹⁷⁹ DGCHT.: *Ley Orgánica de Financiación...* Op. Cit. Págs. 508 y 509.

Ningún problema plantea la cesión de la “Tasa” sobre juegos de Suerte, Envite o Azar y Apuestas pues, como ha apuntado la doctrina¹⁸⁰ y corroborado la jurisprudencia¹⁸¹, tiene naturaleza impositiva. Dicha naturaleza se deduce de que la autorización a que hace referencia la norma no integra en realidad el presupuesto de hecho del tributo, pues no es precisa para la realización del hecho imponible, que está constituido por la *organización y celebración* de los juegos en él contemplados. En consecuencia, y frente a la apariencia de devengo instantáneo que crea la dicción de la norma reguladora del impuesto, la reconstrucción que de la estructura del tributo llevó a cabo el Tribunal Constitucional puso de manifiesto que la realización del hecho imponible es duradera, pues ésta no se produce por la autorización, tratándose en consecuencia de un tributo periódico. Así lo había establecido ya el Tribunal en la citada Sentencia 126/1987, afirmando que *“dadas las características que concurren en la configuración de este tributo, que más bien se trata de un hecho imponible de duración prolongada y del que, por consiguiente, constituye un elemento integrante su dimensión temporal. El hecho imponible de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar no se agota en el acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo... Cabe entender, pues, que la referida tasa fiscal es un tributo periódico, cuyo hecho imponible no es instantáneo, sino duradero”* (FJ 12º). Argumento éste que es reiterado, quizá con mayor claridad, en la posterior Sentencia 296/1994, de 10 de noviembre, (FJ. 4º) donde, tras dejar sentado que *“las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que*

¹⁸⁰ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Madrid: Civitas, 1983, págs. 56 y siguientes; SEMPERE RODRÍGUEZ, F.: “La Tasa sobre el Juego y el Gravamen Complementario en relación con las máquinas o aparatos de juego”. REFyHP, núm. 175/1985, págs. 69 y siguientes; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La tributación del juego en el Estado de las autonomías”. CT, núm. 54/1985, pág. 127; ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*. Madrid: Tecnos, 1990, págs. 32 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “El sistema español de tributación del juego mediante máquinas”. *Álea*, núm. 3/1996, págs. 9 y siguientes.

¹⁸¹ Entre otras: SSTs de 28 de mayo de 1987 y 19 de enero de 1988, ambas de la sala 3ª; doctrina corroborada por las SSTs 126/1987, de 16 de julio y 296/1994, de 10 de noviembre.

reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias, el cual, al no ser disponible por la ley, no puede hacerse depender de la mera denominación que el legislador, a su discreción, asigne al tributo”, señala con rotundidad que “resulta evidente que el régimen jurídico de la figura impositiva, establecido en el Real Decreto-ley 16/1977...se estructura como un impuesto estatal”, y que dicha naturaleza impositiva “resulta de la configuración que al hecho imponible confiere el art. 3 del Real Decreto 16/1977, que si bien incluye, al lado de la organización y celebración del juego, la autorización administrativa, son aquellas dos actividades de los particulares las que determinan el sujeto pasivo «los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar» y es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo...es decir, en atención a los rendimientos previsibles o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas, de manera que con ello se hace evidente que su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta...Todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el art. 3 del Real Decreto 16/1977 es una figura fiscal distinta de la categoría de «tasa», puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico «impuesto» que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresivas de capacidad económica”¹⁸². En consecuencia, en lo que interesa a nuestro análisis, la Tasa sobre el Juego puede ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de las consideraciones que más adelante se efectuarán en relación con el amplísimo alcance de la atribución de potestades normativas.

¹⁸² Véase al respecto: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Págs. 342 y siguientes.



Necesariamente distinta debe ser la conclusión en relación con las Tasas sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias, ya que en este caso nos encontramos ante una auténtica *tasa*, según ha mantenido, entre otros, J. ZORNOZA PÉREZ¹⁸³. Por ello, la única configuración jurídicamente correcta es la de un tributo propio de las Comunidades Autónomas, lo que por otro lado se desprende de la configuración del punto de conexión en la LSF, cuyo artículo 26.3 establece que “*se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización*”¹⁸⁴. Pues bien, en la medida en que, como es sabido, las tasas no pueden ser objeto de cesión, su inclusión en el elenco de los impuestos cedidos debe reputarse inconstitucional, por ser contraria al artículo 157.1.a) de la Constitución, según han entendido, entre otros, J. GARCÍA MORILLO, P. PÉREZ TREMPs y J. J. ZORNOZA PÉREZ¹⁸⁵.

Conviene recordar además que la imposibilidad constitucional de ceder tasas encuentra un sólido fundamento en el propio hecho imponible de esta clase de tributos, cuya estructura obliga a que todas las competencias tributarias sean

¹⁸³ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación...Op. Cit. Págs. 4018 y 4023; y en: “La tributación sobre el Juego...Op. Cit. Págs. 4 y siguientes. También lo ha entendido así la STSJ de Andalucía de 26 de julio de 1999. Para G. ORÓN MORATAL: *Régimen fiscal del juego*...Op. Cit. Págs. 111 a 133: sólo en el caso del tributo sobre las rifas y las tómbolas estamos ante una tasa, en el caso de las apuestas y las combinaciones aleatorias, se trata de un impuesto. En contra, MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Tributación de los beneficios derivados del juego”. RDFyHP, núm. 137/1978, pág. 1231; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La tributación del juego...Op. Cit. Págs. 119 y siguientes; M. VILLARÍN LAGOS: *La cesión de impuestos*...Op. Cit. Pág. 270. No deja de ser una cuestión sobre la que sigue habiendo polémica doctrinal; al respecto véase: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión*...Op. Cit. Págs. 345 y siguientes.

¹⁸⁴ Así lo han entendido también G. ORÓN MORATAL: *Régimen fiscal del juego*...Op. Cit. Pág. 47. En el mismo sentido: ZORNOZA PÉREZ, J. J., en relación con el artículo 9 de la LCTMFC, cuya dicción era similar; en: “La tributación sobre el Juego en el nuevo modelo...Op. Cit. Pág. 4.

¹⁸⁵ GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPs, P.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998, págs. 166 y siguientes. En contra, J. RAMOS PRIETO, para quien su consideración de tasa no supondría una vulneración del artículo 157.1.a), sino un mero defecto en el mecanismo jurídico elegido para la atribución del rendimiento sobre estas figuras tributarias a las Comunidades Autónomas que podría sin embargo encontrar encaje en el concepto de “*otras participaciones en los ingresos del Estado*”; en: *La cesión de impuestos*...Op. Cit. Pág. 348.

atribuidas al Ente que presta el servicio o realiza la actividad que justifica su pago¹⁸⁶. Dicho principio, generalmente aceptado en el federalismo fiscal¹⁸⁷, encuentra en nuestro sistema reflejo en el artículo 7.2 de la LOFCA, que dispone la transformación en tributos propios autonómicos de las tasas anejas a los servicios transferidos por el Estado a las Comunidades Autónomas. A la vista de lo anterior, no dedicaremos atención en este estudio a las citadas tasas, pues en ningún caso pueden ser incluidas dentro de la categoría de impuestos cedidos.

1.2. Los impuestos cedidos son del Estado.

El artículo 157.1.a) establece que estos impuestos son “*cedidos total o parcialmente por el Estado*”. Esto implica, en primer lugar, que los impuestos cedidos son siempre una materia competencial estatal y que es por tanto el Estado quien debe cederlos. La consecuencia inmediata de esta afirmación es que, a diferencia de lo que ocurre con otras competencias constitucionales y como veremos con detenimiento en el capítulo siguiente, los impuestos cedidos no pueden ser

¹⁸⁶ FERREIRO LAPATZA, J.: *La Hacienda de las Comunidades...* Op. Cit. Pág. 136 y en: “Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre”. REDF, núm. 40/1983, pág. 603. MEDINA GUERRERO, M.: “La Hacienda de la Comunidad Autónoma andaluza”; en: CRUZ, P., PORRAS, A., MEDINA, M., y TEROL, M.: *El Estatuto de Andalucía*. Tomo I (las competencias). Barcelona: Ariel, 1990, pág. 137. ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego...* Op. Cit. Pág. 141.

Otros autores no han concedido tanta importancia a la diferencia de términos con el argumento de que, dada la naturaleza impositiva de las tasas sobre el juego, la cuestión no dejaría de ser una mera cuestión terminológica. En este sentido: MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos...* Op. Cit. Pág. 57; LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: “Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 65/1980, pág. 165 y siguientes. En sentido similar, A. CARRETERO PÉREZ, para quien pueden cederse otras categorías tributarias además de los impuestos, porque hay que efectuar la interpretación menos restrictiva para las Comunidades Autónomas; en: “Los principios generales del sistema financiero de las Comunidades autónomas”; en: AA.VV.: *Organización Territorial del Estado. Comunidades Autónomas*, vol. I, Madrid: IEF, 1984, págs. 571 y 572.

¹⁸⁷ Véase, por todos: McLURE Jr., C. E.: “The Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constrains”. Australian Tax Forum, Vol. 11/1994, págs. 156 y 157.

*asumidos*¹⁸⁸ por las Comunidades Autónomas a través de sus respectivos Estatutos de Autonomía, sino que la iniciativa debe partir del Estado.

La condición de estatales implica, en segundo lugar, que se trata de impuestos que integran el sistema tributario estatal con carácter previo a su cesión. Aunque pueda parecer una obviedad, el citado aserto cobra la mayor relevancia cuando se analiza el caso del IVMDH que, como es sabido, fue creado exclusivamente para ser cedido a las Comunidades Autónomas. Si además se tiene en cuenta su estructura y las potestades normativas atribuidas sobre el mismo, parece que nos encontramos ante un extraño supuesto que se asemeja a un recargo propio estatal cedido a las Comunidades. Volveremos sobre esta cuestión en el epígrafe correspondiente a los recargos.

Por último, en tercer lugar, la titularidad estatal de los impuestos cedidos implica también que el Estado se reserva una serie de potestades normativas que le permiten mantener una mínima disponibilidad sobre la materia imponible sobre la que se atribuyen potestades normativas a las Comunidades Autónomas. En consecuencia, si la atribución de potestades normativas fuera de tal amplitud que supusieran una pérdida, *de facto*, del citado control sobre el objeto imponible, deberíamos concluir que nos encontramos en realidad ante un tributo propio. Como se verá más adelante, éste es el caso de la Tasa sobre el Juego.

1.3. Los impuestos cedidos son un recurso tributario.

Esto es, lo que debe ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas es un tributo, o alguna potestad sobre el mismo.

¹⁸⁸ Como se verá en el capítulo II de este trabajo, precisamente es éste el término empleado por la LOFCA y la LSF en relación con las potestades normativas autonómicas sobre los impuestos cedidos, lo que induce a confusión acerca de la articulación jurídica de esta atribución competencia.

1.4. Los impuestos cedidos están vinculados a las Comunidades Autónomas por el territorio.

En efecto, con independencia del alcance y contenido de la cesión, ésta tendrá, sin duda, un componente territorial, ya que no es jurídicamente posible que cualquiera de las tres competencias que puede incluir la cesión (rendimiento, gestión, normación), se refiera a un ámbito superior al de la Comunidad Autónoma. Al ceder un impuesto, al igual que al delegar una competencia material a una Comunidad, se está haciendo referencia siempre a su ámbito de decisión, aunque dicho ámbito se reduzca a una competencia o derecho sobre los rendimientos.

En consecuencia, si se cede un impuesto a una Comunidad Autónoma, deberá establecerse una conexión entre este impuesto y esa Comunidad, pues no hay razón para que la cesión de impuestos no siga el principio general de circunscripción de las competencias autonómicas al ámbito de su territorio¹⁸⁹, que resulta plenamente coherente con la caracterización de este orden de gobierno como “*Corporaciones públicas de base territorial y de naturaleza política*” (STC de 14 de julio de 1981, FJ. 3°).

Ello no impide que, en ocasiones, las decisiones de las Comunidades Autónomas adoptadas en materia tributaria puedan producir, *de facto*, o de una manera indirecta, efectos en otros lugares del territorio. En este sentido, conviene tener presente que el territorio, en tanto que elemento de delimitación competencial constituye, *ex necesse*, un límite relativo, de manera que podrá, y deberá, ser franqueado cuando la propia naturaleza de la competencia así lo exija¹⁹⁰. Aunque

¹⁸⁹ MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público t. I...* Op. Cit. Págs. 192 y siguientes. JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La Ley autonómica en el sistema constitucional de fuentes del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2001, págs. 149 y siguientes.

¹⁹⁰ Así lo admite S. MUÑOZ MACHADO, que cita distintos ejemplos, aunque ninguno referido estrictamente al ámbito tributario; en: *Derecho Público t. I...* Op. Cit. Págs. 196 y siguientes.

escritas en relación con un problema ligeramente distinto, son aplicables aquí las palabras de C. VIVER PI I SUNYER que, habiendo constatado la dificultad de encontrar materias que puedan circunscribirse de manera sencilla al territorio de una Comunidad Autónoma, señala que “atribuir al Estado la titularidad para realizar todas las actividades que se refieran a fenómenos de extensión intercomunitaria llevaría, pura y simplemente, al vaciamiento de la práctica totalidad de las competencias que los Estatutos confieren a las Comunidades Autónomas” y que por lo tanto “negar que las Comunidades Autónomas puedan actuar sobre fenómenos supracomunitarios es negar la existencia misma del Estado de las autonomías”¹⁹¹. El Tribunal Constitucional se ha ocupado de los posibles efectos extraterritoriales en numerosas Sentencias; a título de ejemplo cabe citar, entre otras, las número 37/1981, de 16 de noviembre, (FJ 1º); 72/1983, de 29 de julio, (FJ. 4º); 66/1991, de 22 de marzo, (FFJJ. 3º y 4º). El criterio del Tribunal ha sido, no obstante, oscilante, en la medida en que, pese a reconocer la posibilidad de que la normativa de las Comunidades Autónomas produzca efectos extraterritoriales, se ha limitado con diversos argumentos; de manera que, a menudo, como han señalado E. AJA y P. PÉREZ TREMPs, “los principios se encuentran formulados de manera aceptable, pero su aplicación no parece todo lo rigurosa que sería deseable; más bien parece que se acude al principio de territorialidad cuando viene bien para resolver conflictos concretos, en especial los de cierta complejidad técnica”¹⁹².

Por otro lado, es evidente que la conexión con el territorio debe ser lo más estrecha posible, teniendo en cuenta la naturaleza y estructura del tributo. De esta manera, y como se comprobará en epígrafes posteriores, es posible que dicha vinculación deba ser realizada mediante un indicador o punto de conexión indirecto,

¹⁹¹ VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales y Tribunal Constitucional*. Barcelona: Ariel, 1989, pág. 127.

¹⁹² AJA, E.; PÉREZ TREMPs, P.: “Tribunal Constitucional y organización territorial del Estado”. AA.VV. (Coords.: ESPÍN TEMPLADO, E.; DÍAZ REVORIO, F. J.): *La justicia constitucional en el Estado democrático*. Valencia: Tirant lo blanch, 2000, pág. 168. Sobre el citado carácter oscilante de la jurisprudencia, véase también: JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La Ley autonómica en el sistema...* Op. Cit. Págs. 149 a 152.

como puede serlo la estimación estadística del consumo territorial, en el caso del IVA. A mayor abundamiento, en tributos de naturaleza personal es posible que el empleo del punto de conexión que se considera más adecuado en esta clase de impuestos, la residencia habitual, pueda producir efectos en más de una Comunidad Autónoma.

1.5. Los impuestos cedidos son un recurso diferente del resto de recursos contenidos en la lista cerrada del artículo 157.1 de la Constitución.

El recurso impuesto cedido es uno más de una enumeración establecida en el artículo 157.1. La existencia de una enumeración significa, valga la redundancia, que los recursos enumerados deben ser distintos unos de otros, lo que quiere decir que deberán estar articulados de manera diversa lo que, entre otras consecuencias, tendrá el que implicarán potestades del Estado y de las Comunidades Autónomas sobre ellos también distintas. Por ello, cualquiera que sea el contenido del concepto “*impuesto cedido*”, debe ser algo *diferente* del concepto de “*recargo*”, “*impuesto propio*” o “*participación en ingresos del Estado*”. Esto debe ser tenido en cuenta por la norma encargada de desarrollar el ejercicio de estas competencias. En consecuencia, para indagar acerca del concepto de impuesto cedido en el sistema de financiación autonómica, tendremos que ponerlos en relación con el resto de recursos enumerados en el mismo precepto¹⁹³.

1.6. Primera conclusión acerca del contenido constitucional del concepto.

Al abordar el problema de la delimitación conceptual del impuesto cedido, es preciso no perder de vista que, con la previsión de la ley del 157.3, la Constitución renuncia, en buena medida, a definir la estructura del sistema de financiación

¹⁹³ Lo entiende también así J. RAMALLO MASSANET, que afirma que la aproximación al concepto de impuesto cedido sólo es posible hacerla “poniendo en contacto esta figura del tributo cedido con el resto de recursos contenidos en las tres primeras letras de este mismo artículo 157.1 de la Constitución”; en: “Prólogo” a GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas, 2000, pág. 31, y en: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 432.

autonómica, haciendo recaer esta responsabilidad en una norma que, precisamente por ello y como veremos más adelante, forma parte del denominado *bloque de la constitucionalidad*. Esta norma es la LOFCA, cuyo margen de maniobra es así muy amplio debido, por un lado, a la indefinición de la Constitución y, por otro, a su preponderancia sobre los Estatutos de Autonomía, según se verá en el Capítulo II de este estudio. Muy probablemente el constituyente de 1978 quiso evitar, de manera consciente, la fórmula empleada en la Constitución de 1931, donde prácticamente se contenía una remisión en blanco para que fueran los Estatutos que se aprobasen los encargados de la regulación de la financiación regional¹⁹⁴.

Aparte de las anteriores notas definitorias del concepto de impuesto cedido, la Constitución no especifica las concretas competencias que pueden ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, indefinición que está llamada a suplir la ley dictada en uso de la habilitación del artículo 157.3: la LOFCA. Así, de las tres clases de competencias tributarias; competencia sobre la recaudación, o competencia para disponer de los rendimientos que un determinado tributo produzca, competencia para gestionar los tributos y competencia normativa¹⁹⁵, la citada norma deberá determinar cuáles son objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, por lo que, en nuestra opinión, no parece que el precepto impida, *a priori*, la cesión de competencias normativas. En esta delimitación deberá mantenerse la diferenciación conceptual entre los impuestos cedidos y el resto de recursos del artículo 157.1.

¹⁹⁴ Artículo 16 en relación con el 14.17 de la Constitución de 1931; véase al respecto: MEDINA GUERRERO, M.: *La Incidencia...* Op. Cit. Pág. 342.

¹⁹⁵ Como es sabido, el término “poder tributario” puede englobar tres clases de competencias: en este sentido, es tradicional seguir la clasificación acuñada a principios del siglo pasado por A. HENSEL, entre la competencia de legislar sobre el tributo (*Objekthoheit*), y la competencia sobre el rendimiento, (*Ertragshoheit*), a la que luego se añadió la competencia de gestionar el tributo (*Verwaltungshoheit*); en: *Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung*. Berlin, 1922, pág. 20. Véase también al respecto: FERREIRO LAPATZA, J.: “Hacienda pública y autonomía en la Ley Fundamental de Bonn”. REDF, núm. 13/1977, págs. 16 y siguientes; FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución...” Op. Cit. Págs. 538 y siguientes; PALAO TABOADA, C.: “La distribución del Poder tributario en España”. CT, núm. 52/1985, págs. 182 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto de competencias...” Op. Cit. Págs. 509 y siguientes.

En la doctrina esta cuestión ha distado de ser pacífica. Así, algunos autores han entendido que la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos venía prevista ya desde la propia Constitución¹⁹⁶, por lo que se trataría de una competencia directamente asumible por las Comunidades Autónomas a través de sus correspondientes Estatutos de Autonomía. Otros entendieron que es preciso que las Comunidades ostenten alguna competencia adicional, además de la competencia sobre el rendimiento, pues de lo contrario la cesión sería impropia, y así se consideró la configuración que de este recurso había realizado la LOFCA en un primer momento, pues ésta sólo alcanzaba al producto de los impuestos cedidos¹⁹⁷. En este sentido, parte de la doctrina ha entendido que la delegación de la gestión integra necesariamente el concepto de impuesto cedido, empleando para ello, como argumento principal, las implicaciones que dicha delegación tiene desde la perspectiva de la autonomía financiera, ya que es de interés de las Comunidades el contar con una eficaz gestión de estos impuestos, cuyo rendimiento han asumido todas a través de sus Estatutos. Creemos, no obstante, que ello no implica que la gestión de estos impuestos deba ser necesariamente objeto de delegación a las Comunidades Autónomas, aunque así lo entienda gran parte de la doctrina¹⁹⁸. Por un lado, y aunque la LOFCA sólo apunta esta posibilidad de delegación de la gestión en el caso de impuestos cedidos, es perfectamente posible que la misma se produzca en otros tributos estatales, en virtud

¹⁹⁶ En este sentido: AGULLÓ AGÜERO, A.: "Impuestos cedidos"; en: AA. VV.: *Comentarios al Estatuto de autonomía de Cataluña*, Vol. III. Barcelona: Institut d'Estudis Autònoms, 1990, pág. 611.

¹⁹⁷ En este sentido: FERREIRO LAPATZA, J.: "La Hacienda Regional". REDF, núm. 14/1977, pág. 350; SIMÓN ACOSTA, E.: *La autonomía financiera de las regiones*. Cáceres: Facultad de Derecho, 1978, pág. 61; PALAO TABOADA, C.: "La Hacienda regional y la Constitución". RER, núm. 2/1978, pág. 158; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La financiación de las Comunidades vasca y catalana". Revista del Departamento de Derecho Político, UNED, núm. 5/1979-1980, pág. 49; MERINO HERNÁNDEZ, J. L.: *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Aragón*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1985, pág. 322.

¹⁹⁸ LASARTE ÁLVAREZ, J.: "La financiación de las Comunidades Autónomas". DA, núm. 181/1979, pág. 425; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión...* Op. Cit. Págs. 54 y siguientes, apunta este criterio de diferenciación entre ambos recursos. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "La asunción..." Op. Cit. Págs. 46 y siguientes; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Pág. 158, notas 272 y 273; MEDINA GUERRERO, M.: "La Hacienda de la Comunidad Autónoma andaluza..." Op. Cit. Pág. 135.

del artículo 156.2 de la Constitución¹⁹⁹. Por otro, en ocasiones puede resultar más eficiente la gestión centralizada, como ocurre, por ejemplo, en Canadá. Por lo tanto, concluimos que la citada delegación no forma parte del concepto constitucional de impuesto cedido.

En el extremo opuesto, otro sector doctrinal ha interpretado que, ya desde la Constitución, los impuestos cedidos se configuran exclusivamente como una modalidad de participaciones en ingresos del Estado en la que, constitucionalmente, sólo estaría incluida la competencia sobre la recaudación. Se basan fundamentalmente estos autores en que los impuestos cedidos aparecen en el mismo párrafo junto a “*otras participaciones en los ingresos del Estado*”, lo que convertiría a los impuestos cedidos en una subespecie de las mismas²⁰⁰.

Una última corriente doctrinal, a cuya tesis nos adherimos, ha entendido que la cesión de competencias normativas es uno de los contenidos posibles de la cesión, pero no necesario. Entre otros, J. MARTÍN QUERALT, que sin embargo apuntaba

¹⁹⁹ En el citado *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio* (1990) se señalaba que “la cesión de un tributo a las Comunidades Autónomas no implica necesariamente la transferencia de las responsabilidades gestoras de la figura impositiva cedida, sino la atribución de su rendimiento a las Haciendas Autónomas afectadas” (pág. 176), de manera que cabe tanto que se ceda un tributo sin delegar la gestión, como que se delegue la gestión de un tributo no cedido (pág. 177). No obstante, en el *libro blanco* de la financiación autonómica, se emplea el criterio de la gestión como elemento de distinción; MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema...* Op. Cit. Pág. 64.

²⁰⁰ De forma que, de acuerdo con el texto de la Norma fundamental, sólo cabría ceder la recaudación de estos tributos. Así lo entendieron, entre otros: LASARTE ÁLVAREZ, J.; “La financiación de las Comunidades Autónomas”. DA, núm. 181/1979, pág. 425; LINARES Y MARTÍN DE ROSALES: “Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 65, 1980, pág. 167. FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La Hacienda regional”. REDF, núm. 14/1977, pág. 350, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La armonización de las potestades tributarias regionales en España”. DA, núm. 189/1981, pág. 165, este autor afirma categóricamente, quizá en cierta contradicción con otro trabajo suyo, que la cesión de impuestos se refiere únicamente a la recaudación. Más adelante, y basándose principalmente en la STC 179/1985, lo han entendido así: FERREIRO LAPATZA, J. J.; AGULLÓ AGÜERO, A.: “Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado”. REDF, núm. 70/1991, págs. 203 y siguientes. En sentido similar: QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Págs. 164 y siguientes. EUSEBIO GONZALEZ, en “La cesión del IRPF...” Op. Cit. Pág. 24 cree que “el concepto de tributo cedido encaja mal con la cesión de facultades normativas a las Comunidades Autonomas...”.

que dicha posibilidad acarrearía importantes dificultades en su aplicación práctica “como consecuencia de la desigualdad de trato que, en relación a un mismo impuesto, podía operarse, según el uso que las distintas Comunidades Autónomas hubieran hecho de las potestades cedidas”²⁰¹. En este sentido, había habido ya algunas propuestas para incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas a través de la atribución de competencias normativas sobre los impuestos cedidos²⁰². De esta manera, el contenido mínimo del impuesto cedido en la Constitución sería la competencia sobre la recaudación²⁰³.

Es probable que algunas de las primeras reacciones doctrinales citadas estuvieran inspiradas en el análisis del importante contraste que hay entre los impuestos cedidos de la LOFCA de 1980 y el que puede considerarse el antecedente más directo de este recurso de financiación regional: los impuestos cedidos recogidos en el llamado “*Estatuto de Nuria*” (el Estatuto catalán de la II

²⁰¹ MARTÍN QUERALT, J.: “Fiscalidad y conflictos constitucionales positivos de competencia entre Comunidades autónomas”; en: AA.VV.: El Tribunal Constitucional. Madrid: IEF, 1981, pág. 1649. Por el mismo autor: “La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía”. HPE, núm. 59/ 1979, pág. 148; CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L.; y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1997, pág. 87. MEDINA GUERRERO, M.: “La Hacienda de la Comunidad Autónoma andaluza...Op. Cit. Pág. 134.; MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: “La financiación de las regiones en España”. RHAL, núm. 35/1982, pág. 270. FALCÓN Y TELLA, R.: “Los tributos cedidos y las competencias...Op. Cit. Pág. 118; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos*...Op. Cit. Págs. 28 y siguientes; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La configuración del tributo cedido como recurso autonómico”. REDF, núm. 112/2001, págs. 706 y siguientes; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Estado actual de la financiación autonómica”. RIF, vol. 21/1997, pág. 26.

²⁰² En la doctrina, había habido ya algunas propuestas para emplear los tributos cedidos como vehículo para obtener un incremento de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. Por ejemplo, A. CASTELLS OLIVERES, que ha señalado en numerosas ocasiones la necesidad de incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, no considera que los tributos cedidos sean un instrumento adecuado para ello; en: “Perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas: unas reflexiones sobre la revisión del sistema”. RVHP, *Palau 14*, núm. 12/1990, pág. 96. También J. J. FERREIRO LAPATZA, que propuso que los tributos cedidos se transformaran en tributos propios como medida para incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas; en: “Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990”. RHAL, núm. 61/1991, pág. 82.

²⁰³ J. RAMALLO MASSANET ha señalado que el 157.1 se refiere a “recursos”; en: “El reparto de competencias tributarias...Op. Cit. Pág. 532, nota número 88.

República)²⁰⁴. En aquella regulación, la cesión implicaba también potestades normativas y de gestión sobre los impuestos cedidos²⁰⁵. Es preciso tener en cuenta, no obstante, que dicho Estatuto plasmaba una concepción de la hacienda regional muy descompensada en perjuicio de la central, adoptando como modelo de distribución de ingresos uno muy similar al que había prevalecido en los sistemas de federalismo dual, sistemas que, como hemos visto, habían sido posteriormente descartados a partir de la segunda guerra mundial²⁰⁶. De ahí que la Constitución contuviera una amplia remisión a los Estatutos de autonomía que se aprobasen para regular sus propias Haciendas²⁰⁷. En consecuencia, y teniendo en cuenta la evolución posterior que hemos visto más arriba, el citado antecedente de los impuestos cedidos debe ser manejado con extrema cautela en tanto que criterio hermenéutico.

La cuestión del contenido constitucional del recurso “impuesto cedido” no es baladí, pues existe una relación directa entre dicho concepto y la forma de operar la cesión²⁰⁸. Así, por ejemplo, la consecuencia de interpretar que el artículo 157.1.a) se refiere, exclusivamente, a la cesión por el Estado del *rendimiento* de determinados tributos que son, por ello, cedidos, es que en ningún caso sería posible la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los mismos, sin una previa reforma de la propia Constitución. De igual manera, la consecuencia de interpretar, como se hace aquí, que la indeterminación constitucional admite que la cesión pueda alcanzar también a las competencias normativas sobre los impuestos

²⁰⁴ De 15 de septiembre de 1932.

²⁰⁵ Véase al respecto: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación...* Op. Cit. Págs. 333 y siguientes.

²⁰⁶ Véase al respecto: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación...* Op. Cit. Págs. 330 y siguientes.

²⁰⁷ Por un lado, el artículo 14.17 de aquella Constitución señala que es de competencia exclusiva del Estado la “Hacienda general del Estado” (no, por tanto, la general), y por otro, el artículo 16 contenía la citada amplia remisión a los Estatutos de Autonomía.

²⁰⁸ Como señala F. ESCRIBANO LÓPEZ; en: “El concepto de tributo cedido...” Op. Cit. Págs. 957 y 958.

cedidos²⁰⁹, es que se abren distintas posibilidades acerca de qué clase de norma debe atribuir dichas competencias, cuestión que analizaremos en el segundo capítulo de este estudio.

2. El impuesto cedido en los Estatutos de autonomía y en la LOFCA.

La LOFCA, en una dicción que ha permanecido invariable a lo largo de las diferentes reformas operadas sobre esta ley, define los impuestos cedidos como aquéllos “*establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*” (artículo 10.1). Se confirman así dos de las notas que constitucionalmente definen este recurso, según veíamos más arriba: que los impuestos cedidos son *estatales*, y que, como *mínimo*, implican la competencia autonómica sobre su producto. El concepto de impuesto cedido se completa con dos notas más: en primer lugar, es posible la cesión parcial; sea porque se ceda sólo una parte de la recaudación del tributo, sea porque se cedan sólo algunos de sus hechos imponibles, si éste tuviera varios. En segundo lugar, y como consecuencia de la reforma acaecida en 1997, se señala que “*la cesión podrá comprender competencias normativas*”. Es decir, la LOFCA incluye las citadas potestades como parte integrante del concepto de impuesto cedido. Puesto que previamente a la citada reforma los impuestos cedidos no conllevaban las citadas potestades normativas, según se afirmaba en la *Memoria* del Proyecto de LOFCA de 1980, éstos constituían más bien una modalidad de participación de los gobiernos regionales en los ingresos del gobierno central, junto con el porcentaje de participación y las subvenciones de financiación. Se dice en la *Memoria* que la cesión de tributos es un sistema mediante el cual “un gobierno cede a otro el derecho a exigir un impuesto. El gobierno cedente renuncia a exigir el impuesto de que se trate, confía su recaudación al otro y puede recibir o no, según sean las condiciones de la cesión, una parte de la misma”. Llama además especialmente la atención que en este texto se considere que el tributo

²⁰⁹ En opinión de CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVARES, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L.; y PÉREZ GARCÍA, F., “conforme al texto constitucional no sólo pueden cederse total o parcialmente los

cedido no es un mecanismo idóneo de financiación de entes subcentrales, con el argumento de que de hecho termina por condicionar la capacidad normativa del ente cedente, “ya que en muchos casos una alteración en los elementos esenciales del impuesto puede desencadenar una negociación entre los dos niveles de gobierno. Ante los problemas que de este hecho se puedan derivar, por parte del gobierno cedente, se adopta una actitud dirigida hacia la no alteración de la normativa vigente, lo que a la larga termina condicionando enteramente este mecanismo de participación”²¹⁰.

Los Estatutos de Autonomía recogían este concepto de impuesto cedido como recurso en que se atribuye a las Comunidades Autónomas el producto de determinados tributos estatales²¹¹, si bien se contempla también la opción en los Estatutos de que su gestión sea delegada. Con esta previsión, las normas estatutarias recogen la única competencia que, por constituir el mínimo garantizado de la cesión de impuestos, puede ser asumida a través de este instrumento normativo. A partir de

rendimientos de un impuesto, sino el propio impuesto”; en: *La cesión parcial del IRPF...* Op. Cit. Pág. 70.

²¹⁰ DGCHT: *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*. Madrid, 1982, págs. 44 a 47.

²¹¹ En efecto, todos los Estatutos de Autonomía se refieren al rendimiento de los impuestos cedidos, con la excepción de los Estatutos de Autonomía de Baleares (L.O. 2/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía para Baleares, artículo 56.d) “los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado”), y Extremadura (L.O. 1/1983, de Estatuto de Autonomía de Extremadura, artículo 58.c), “Los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado”), que recogen la dicción literal del 157.1.a). Así, L.O. 6/1981, de 30 de diciembre, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Andalucía: artículo 56.2 “Constituye la hacienda de la Comunidad Autónoma (...) 2. El rendimiento de los tributos cedidos por el Estado a que se refiere el artículo siguiente y de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales”; L.O. 8/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Aragón, artículo 48.2 (rendimientos); L.O. 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias, artículo 44.2 (rendimientos); L.O. 10/1982 de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias, artículo 48.c) (rendimientos); L.O. 8/1981, de Estatuto de Autonomía para Cantabria, artículo 46 (rendimientos); L.O. 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, artículo 44.2 (rendimientos); L.O. 4/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de Castilla-León, artículo 35.5 (rendimientos); L.O. 4/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Cataluña, artículo 44.2 (rendimientos); L.O. 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia, artículo 44.2 (rendimientos); L.O. 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja, artículo 34.c) (rendimientos); L.O. 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía para Madrid, artículo 53 (rendimientos); L.O. 4/1982, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia, (B.O.E. de 19 de junio de 1982), artículo 42 (rendimientos); L.O. 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, artículo 51 (rendimientos).

ahí, las competencias de delegación y normativa sólo podrán ser atribuidas a las Comunidades Autónomas como consecuencia de una actuación unilateral del Estado. Sobre esta cuestión se volverá en el Capítulo II.

En suma, el concepto de impuesto cedido contenido en el artículo 10 de la LOFCA parece ser coherente con las notas que del mismo se adivinan en la Constitución. Ahora bien, no podemos estar seguros de esta afirmación hasta que no hayamos examinado la estructuración que en Constitución y LOFCA tienen el resto de recursos contenidos en las letras *a)* y *b)* del citado artículo 157.1 de la Constitución. Dicho análisis nos permitirá llevar a cabo una delimitación negativa con respecto de los impuestos cedidos, al objeto de delimitar con mayor precisión el citado concepto.

3. Aproximación al concepto mediante su delimitación negativa con el resto de figuras previstas en el artículo 157.1 de la Constitución.

El criterio esencial para acometer el deslinde conceptual entre las diferentes figuras contempladas en el artículo 157.1 de la Constitución será el grado de autonomía financiera de que disponen las Comunidades Autónomas a través de las mismas. Como ya sabemos, la atribución de potestades normativas se ha llevado a cabo con la finalidad de incrementar la corresponsabilidad fiscal, lo que ha convertido a este recurso en el instrumento principal para la consecución de este objetivo, algo que deberá tenerse presente en este análisis. Tomamos aquí como propias las palabras de A. AGULLÓ AGÜERO, que afirmaba que “temas como el de las potestades normativas de las Comunidades Autónomas respecto de estos tributos [cedidos] o el de la competencia para llevar a cabo la cesión -aunque sean, en realidad, problemas de fuentes del Derecho que exceden del marco estrictamente tributario-, no pueden ser correctamente entendidos sin una amplia referencia al principio de autonomía financiera, verdadero eje y punto de partida de toda la

constitución de las Haciendas de las Comunidades Autónomas”²¹². En un trabajo más reciente, atribuidas ya competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, recordaba la misma autora que “...no estamos en presencia de una cesión de competencias en abstracto a las Comunidades Autónomas, sino que dicha cesión se lleva a cabo en el marco del sistema de financiación autonómica y como instrumento para realizar la corresponsabilidad fiscal, lo cual confiere unas características y unos límites especiales a dicha cesión”²¹³.

Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal son, por tanto, el punto de partida del análisis de los nuevos impuestos cedidos y un elemento esencial para su distinción con otras fuentes de financiación de las Comunidades Autónomas.

3.1. Distinción con las participaciones en ingresos del Estado.

Según hemos podido comprobar en páginas anteriores, en la actualidad hay impuestos cedidos en que sólo se cede a las Comunidades Autónomas la competencia sobre el rendimiento de los mismos en su territorio o sobre el rendimiento estimado con arreglo a unas serie de criterios. Esta situación hace obligado que nos ocupemos del deslinde conceptual entre ambas clases de recursos autonómicos: impuestos cedidos y participaciones en ingresos del Estado. Para ello, en primer lugar nos acercaremos al concepto de participación en ingresos del Estado, para seguidamente analizar los puntos más conflictivos de su deslinde con determinada clase de impuesto cedido. Por último, dedicaremos atención diferenciada a algunos supuestos de impuestos cedidos especialmente conflictivos

²¹² AGULLÓ AGÜERO, A.: “Impuestos cedidos...Op. Cit. Pág. 613.

²¹³ AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido”. AA.VV.: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d’Estudis Autonòmics, 1999, pág. 17. Punto de partida estimado también como el único válido por J. RAMALLO MASSANET: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 432.

desde la perspectiva de su deslinde conceptual con las participaciones en ingresos del Estado.

3.1.1. El concepto de participación en ingresos del Estado.

Es posible distinguir entre un concepto estricto y un concepto amplio de participaciones en ingresos del Estado. El concepto amplio se deduciría de una interpretación literal del artículo 157.1.a) de la Constitución y haría referencia a cualquier modalidad en que una Comunidad Autónoma participa en un recurso que hasta ese momento únicamente servía para allegar recursos al Estado. Es la interpretación seguida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre, y por J. J. FERREIRO LAPATZA y A. AGULLÓ AGÜERO²¹⁴. Pues bien, este concepto tan amplio ni nos sirve para solucionar los problemas de deslinde conceptual respecto al impuesto cedido²¹⁵, ni se corresponde con las categorías empleadas por la Hacienda pública y que el artículo 157.1 de la Constitución parece recoger pues, como hemos apuntado ya, contiene todos los posibles recursos de una Hacienda. Por ello, debe entenderse que las participaciones en ingresos del Estado son transferencias del Estado a las Comunidades Autónomas. A continuación veremos qué diferencia existe entre las transferencias y la atribución del rendimiento de determinados impuestos.

²¹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.; AGULLÓ AGÜERO, A.: “Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado”. REDF, núm. 70/1991, págs. 203 y siguientes. En sentido similar: QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Págs. 164 y siguientes. Con anterioridad a la citada jurisprudencia, y basándose sólo, por tanto, en una interpretación literal del artículo 157.1.a) de la Constitución, lo entendieron así: LASARTE ÁLVAREZ, J.: “La financiación...” Op. Cit. Pág. 425; LINARES Y MARTÍN DE ROSALES: “Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 65/1980, pág. 167. FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La Hacienda regional”. REDF, núm. 14/1977, pág. 350, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La armonización de las potestades...” Op. Cit. Pág. 165.

²¹⁵ Como implícitamente se reconoce en la jurisprudencia citada, donde se admite la validez de la categorización de los recargos y recursos asimilados como “participaciones en ingresos del Estado”, en algunos supuestos, y como también admiten J. J. FERREIRO LAPATZA y A. AGULLÓ AGÜERO, al afirmar que la citada asimilación lo es sólo a “efectos materiales” y en la medida en que ambas suponen sumas incondicionadas de financiación para los entes perceptores, pero admitiendo que hay una sustancial diferencia entre ambos recursos -recargos y participaciones en ingresos del Estado- desde la perspectiva del principio de autonomía financiera; en: “Las participaciones provinciales...” Op. Cit. Págs. 204 y siguientes.

3.1.2. Las diferencias entre los impuestos cedidos sin capacidad normativa y las participaciones en los ingresos del Estado.

La distinción entre los impuestos cedidos tradicionales y las participaciones en ingresos del Estado siempre ha presentado algunas zonas de sombra. Principalmente, debido a la función unitaria que les atribuye la LOFCA para el periodo transitorio²¹⁶. Consciente de ello, la doctrina ha ensayado diversos criterios de deslinde entre ambas figuras. A continuación nos ocuparemos de los que, en nuestra opinión, parecen tener mayor solidez:

Primer criterio: la titularidad del producto.

Según hemos señalado más arriba, la Constitución sólo garantiza, en el caso de los impuestos cedidos, la competencia sobre su producto, que es la única que además puede ser asumida por la vía estatutaria, como se verá con mayor amplitud en el segundo capítulo. Ésta constituye una diferencia esencial entre impuestos cedidos y participaciones en ingresos del Estado: de producirse la cesión, la Comunidad Autónoma es el sujeto titular del crédito tributario. De aquí deriva a su vez el segundo criterio de distinción:

²¹⁶ De manera que, como se ha afirmado, “no es exagerado afirmar que el mecanismo de financiación que la LOFCA regula con el nombre de “tributos cedidos” se asemeja más al último de los instrumentos enunciados en el artículo 157.1.a): “otras participaciones en los ingresos del Estado”. De ahí que no resulte casual, sino todo lo contrario, la conexión que el artículo 13 de la LOFCA [se refiere a la redacción anterior a 2001] establece entre ambos instrumentos financieros al regular el “porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos...”; en: CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L.; y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial...* Op. Cit. Pág. 68.

Segundo criterio: la forma de atribución del rendimiento a la Comunidad Autónoma.

La forma de atribución del rendimiento es distinta en uno y otro recurso. En el caso de las participaciones, la atribución se lleva a cabo de forma *indirecta*, con arreglo a determinados criterios establecidos en el artículo 4 de la LSF²¹⁷. En el caso de los impuestos cedidos, la Comunidad Autónoma hace suyo el rendimiento de forma *directa*²¹⁸, pues le corresponde la recaudación líquida, en su territorio, de cada una de estas figuras.

Si acudimos a las categorías tradicionales del federalismo fiscal, la cesión de impuestos y las participaciones en ingresos del Estado encajan, respectivamente, en las de reparto de hechos u objetos imponibles (*Tax Sharing*) y reparto de ingresos (*Revenue Sharing*). El primer mecanismo se caracteriza por que la atribución de ingresos se lleva a cabo según la recaudación en el territorio de cada ente subcentral, y puede llevar anudada la posibilidad de que dicho ente ejerza algún tipo de poder sobre el recurso tributario cuyo producto le es asignado, bien sea poder normativo o de gestión. El segundo, es una participación en los ingresos del Estado que toma como base el producto de determinados impuestos estatales que se reparte entre los entes subcentrales con arreglo a determinados criterios, independientes de la recaudación efectiva territorial, por lo que, en puridad, no es más que una transferencia²¹⁹. La frontera divisoria entre ambas categorías no siempre es totalmente clara. En otros ordenamientos podemos encontrar formas de compartir un

²¹⁷ Que el rendimiento se atribuya de acuerdo con esos criterios, o que se atribuya de acuerdo con las pretendidas necesidades de las Comunidades Autónomas y luego se justifique con esos criterios es otra cuestión.

²¹⁸ PALAO TABOADA, C.: "La distribución...Op. Cit. Pág. 185.

²¹⁹ Véase al respecto: CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda autonómica*...Op. Cit. Págs. 80 y siguientes; McLURE, C. E.: "The Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints". Australian Tax Forum, vol. 11/1994, págs. 178 y 179; LIBERATI, P.: "Compartecipazione o trasferimento...Op. Cit. Pág. 591.

mismo impuesto entre varios órdenes de gobierno; así, en Canadá, la Federación y algunas Provincias comparten el rendimiento del denominado “impuesto armonizado sobre las ventas” (*Harmonized Federal-Provincial Sales Tax*, en adelante HST)²²⁰. Se trata un impuesto sobre el valor añadido con un tipo de gravamen del 15 por 100; de los que 7 puntos son para el Estado y 8 para las Provincias. El HST es administrado por la Federación y posteriormente distribuido en las Provincias. El criterio para su atribución a las Provincias es el valor estimado del consumo agregado en cada provincia, calculado por la Agencia Oficial de Estadística de la Federación (*Statistics Canada*)²²¹. De esta manera, el sistema opera como una manera de repartir la recaudación del impuesto entre Estado y Provincias sobre la base del consumo final estimado en cada una de las Provincias participantes²²², al igual que los impuestos cedidos citados. Las Provincias que se suman al acuerdo renuncian a ejercer potestades normativas en esta materia imponible. En este caso estamos ante el reparto de un impuesto (*tax sharing*). Ligeramente distinto es el caso australiano donde, como consecuencia de la reforma acometida en 1999²²³, se atribuye a los estados la recaudación total del impuesto sobre las ventas (*General Sales Tax*, en adelante GST). Dicha recaudación se atribuye también a los estados en función de una serie de criterios, entre los que prima el derivado del consumo territorial. La diferencia fundamental con el caso canadiense radica en que el Estado central (*Commonwealth*) y los estados acuerdan que el primero sólo podrá modificar el GST con el unánime consentimiento de los segundos. Se subraya así la disponibilidad que adquieren los estados sobre el

²²⁰ Hasta el momento, únicamente New Brunswick, Newfoundland y Nova Scotia han aceptado el HST.

²²¹ Regulada por la *Statistics Act*, 1985, chapter S-19 *Canada Statutes*. En relación con este sistema, véase: BOADWAY, R.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax*...Op. Cit. Pág. 288. PERRY, D. B.; TREFF, K.: *Finances of the Nation*...Op. Cit. Págs. 5:9 y siguientes; BIRD, R.; GENDRON, P. P.: “VATs in Federal Countries...”Op. Cit. Págs. 297 y siguientes.

²²² BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax Policy*...Op. Cit. Págs. 18 y siguientes y 288 y siguientes; PERRY, D. B.; TREFF, K.: *Finances of the Nation*...Op. Cit. Págs. 5:9 y siguientes.

²²³ Reforma que se lleva a cabo mediante la ley: “*A New Tax System (Commonwealth-State Financial Arrangements) Act 1999*”.

impuesto, por lo que se trata de un mecanismo que va más allá de la mera atribución de su rendimiento, ya que el propio Estado central renuncia a legislar sobre el mismo de manera unilateral²²⁴. Ahora bien, mientras en el caso canadiense el rendimiento del HST se atribuye de manera directa a las Provincias, una vez estimado el consumo territorial, en el caso de Australia el rendimiento del GST se distribuye de acuerdo con los criterios establecidos en la fórmula general de transferencias (*horizontal fiscal equalisation principles*)²²⁵. Por ello, conceptualmente el caso australiano se acerca más a una transferencia en sentido estricto (*revenue sharing*), mientras que el canadiense constituye la participación en el rendimiento de un impuesto, vinculado al ente subcentral en función del consumo territorial (*tax sharing*). Por las mismas razones, nos encontramos también ante una transferencia en el caso de la participación que sobre el IVA se ha articulado en Italia, ya que la distribución del rendimiento no se efectúa a través de una conexión con el territorio de la región perceptora, sino a partir de determinados elementos redistributivos (*elementi perequativi*), aunque el sistema parta de una estimación inicial del rendimiento del impuesto en cada región con base en el consumo agregado familiar²²⁶.

Así, si bien es cierto que, desde una perspectiva estrictamente económica, los impuestos cedidos tradicionales bien podrían calificarse de participaciones

²²⁴ El acuerdo en función del cual el Estado se compromete a no modificar este impuesto, se incorpora como anexo a la ley anteriormente citada, lo que le concede su validez. Entre otros aspectos, en el acuerdo los estados se comprometen a su vez a eliminar una serie de impuestos propios que podrían interferir con el adecuado funcionamiento del GST. De esta manera, por ejemplo, deberán eliminar los “*bed taxes*” o impuestos de estancias en establecimientos hoteleros. Véase al respecto: WILKINSON, J.: “Federal-State Financial Relations: After the GST”. Briefing paper 14/2000 (<http://www.parliament.nsw.gov.au>).

²²⁵ Véase la parte segunda del anexo a la ley reguladora del sistema (*A New Tax System (Commonwealth-State Financial Arrangements) Act 1999*), donde se recoge el acuerdo entre el Estado central y las Provincias en este sentido (*Intergovernmental Agreement on the Reform of Commonwealth-State Financial Relations*); asimismo: WILKINSON, J.: “Federal-State Financial...Op. Cit. Págs. 7 y siguientes.

²²⁶ Véase al respecto: LIBERATI, P.: “Compartecipazione o trasferimento...Op. Cit. Págs. 591 y siguientes, y 604 y siguientes; PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale*...Op. Cit. Págs. 64 y siguientes.

territorializadas²²⁷, desde la perspectiva de los criterios de atribución de ambos recursos y de las distintas potestades (de gestión y normativa) que pueden ir anudadas a los impuestos cedidos, la distinción nos parece relativamente clara. De ella se deriva, lógicamente, que la participación se refiere a un conjunto de tributos o de ingresos, en general, mientras que la cesión se referirá, necesariamente, a uno individualizadamente²²⁸. Asimismo, mientras que la participación es necesariamente parcial, porque no cabe lógicamente pensar en una participación del cien por cien en los ingresos del Estado, la cesión sí puede serlo del cien por cien de la recaudación de un tributo en el territorio de una Comunidad Autónoma²²⁹. Esto no implica que sea imposible la cesión parcial de un impuesto, lo que importa es que es *posible* la cesión total de un impuesto e *imposible* la participación total en ingresos del Estado.

Tercer criterio: la atribución territorializada del rendimiento en el caso de los impuestos cedidos.

Este criterio se encuentra directamente relacionado con el anterior en tanto que hace referencia a la forma de atribución del rendimiento de ambos recursos. Así, mientras la cesión de tributos supone una atribución territorializada de los rendimientos de éstos, la participación en ingresos del Estado no precisaría de este componente territorial. Este criterio encuentra fundamento en la Constitución, según veíamos más arriba; en efecto, si un impuesto es objeto de cesión a una Comunidad Autónoma individualizadamente, y el contenido mínimo de ese impuesto que puede ser cedido es su rendimiento, debe haber un componente que conecte ese impuesto con esa Comunidad Autónoma y ese componente no puede ser otro que el territorio. Este criterio se encuentra también en la LOFCA, que en su artículo 10.4 determina

²²⁷ MONASTERIO ESCUDERO, C.; ALCALÁ AGULLÓ, F.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Una propuesta para el 2001...Op. Cit. Pág. 50.

²²⁸ Criterio apuntado y descartado por J.M. BARQUERO ESTEVAN, en *La Gestión...*Op. Cit. Pág. 137, nota núm. 304.

²²⁹ Criterio también apuntado y descartado por J.M. BARQUERO ESTEVAN; en: *La Gestión...*Op. Cit. Pág. 137, nota núm. 304; lo descarta porque sólo serviría para distinguir claramente la participación de la cesión total del rendimiento, pero no de la cesión parcial.

los criterios de atribución territorial de los impuestos cedidos a las Comunidades autónomas. El criterio de territorialidad resulta por tanto útil al objeto de delimitar los impuestos cedidos de las participaciones en ingresos del Estado²³⁰.

En ocasiones, la citada conexión territorial deberá establecerse de una forma indirecta, por constituir la única manera de establecer una vinculación objetiva y clara entre el impuesto y el territorio, habida cuenta de la estructura y naturaleza de determinados tributos. Así sucede, con la imposición sobre el consumo y, en general, los impuestos especiales. Teniendo en cuenta su estructura, resulta evidente la imposibilidad de emplear criterios como la residencia habitual o el lugar de localización de los bienes²³¹. Por ello, es común en otros Estados, según hemos visto someramente, emplear como criterio el consumo estimado, y así se ha propuesto también cuando se ha barajado la posibilidad de descentralizar esta clase de imposición. En este sentido, estimaba J. LINARES Y MARTÍN DE ROSALES que “la reasignación de la recaudación [del IVA] en función del consumo regional parece lo más justo, ya que otorga a cada ente territorial lo que le corresponde (un porcentaje de su renta consumida) y evita el establecimiento de *barreras interiores* para eliminar la “exportación tributaria” de las regiones de producción...hacia las de consumo, lo que pudiera estar constitucionalmente proscrito (artículos 138.2; 139.2 y 157.2)”²³². Por otro lado, la Comisión Europea ha recomendado este criterio precisamente para la asignación del IVA a entes subcentrales²³³. En definitiva, en la medida en que el consumo se emplea como un criterio para vincular el rendimiento

²³⁰ No lo entiende así J. M. BARQUERO ESTEVAN, que lo descarta, entre otras razones, porque entiende que no se derivaría de la Constitución; en: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 137, nota núm. 304.

²³¹ SÁNCHEZ MALDONADO, J.; GÓMEZ SALA, J. S.: “La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica”. PEE, núm. 69/1996, págs. 214 y siguientes.

²³² LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: “El IVA como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas: una aproximación”. CT, núm. 52/1985, pág. 116 (véase también págs. 113 y siguientes); SÁNCHEZ MALDONADO, J.; GÓMEZ SALA, J. S.: “La imposición sobre el consumo...” Op. Cit. Págs. 215 y 219.

²³³ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *A Common System of VAT: A Programme for the single Market*. Brussels: Commission of the European Communities, 1996; véase también al respecto: BIRD, R.; GENDRON, P. P.: “VATs in Federal Countries...” Op. Cit. Pág. 294.

del impuesto al territorio, y no con fines redistributivos o de solidaridad interterritorial, es claro que nos encontramos ante un mecanismo de reparto de impuestos, y no ante una transferencia. Conviene no obstante resaltar que esta opinión dista de ser pacíficamente aceptada por la doctrina, que en ocasiones ha sostenido que en estos supuestos estaríamos realmente ante una participación en un solo tributo²³⁴.

Cuarto criterio: la delegación de potestades normativas y de gestión.

Cuando aún no se había establecido la posibilidad de atribuir competencias normativas a las Comunidades Autónomas, el criterio de la delegación de la gestión fue empleado con cierta profusión por la doctrina al objeto de la delimitación conceptual con las participaciones, como hemos visto. Creemos que este criterio, junto con la posibilidad de atribución de competencias normativas es válido para distinguir conceptualmente un impuesto cedido de una participación, pero siempre que se tenga presente que ninguna de estas potestades tienen por qué concurrir necesariamente en la cesión de impuestos, por lo que constituyen elementos definitorios de los impuestos cedidos sólo en la medida en que es *posible* que las Comunidades Autónomas cuenten con estas competencias.

Según veíamos más arriba, las potestades normativas y la delegación de la gestión no constituyen elementos definitorios de los impuestos cedidos, ya que no forman parte del mínimo constitucionalmente garantizado a las Comunidades Autónomas. La delegación de la gestión es, por tanto, sólo una posibilidad, según señala por otro lado el artículo 19 de la LOFCA, no constituyendo así un elemento intrínseco al impuesto cedido²³⁵.

²³⁴ En este sentido: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los impuestos especiales en el marco del sistema tributario español: impuestos estatales o impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas”; en: AA.VV.: *VII Jornadas de Estudios Aduaneros. Los impuestos especiales hoy en España y en la Unión Europea*. Junio 1997, pág. 42; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; HERRERA MOLINA, P. M.: “El Derecho Comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas”. RVEH, núm. 2, tomo II/2001, págs. 177 y siguientes.

Aún con los criterios apuntados, desde la perspectiva de la autonomía financiera, la cesión de tributos sin competencias normativas sigue siendo algo conceptualmente mucho más cercano al porcentaje de participación en ingresos del Estado que a un ingreso tributario, en la medida en que en ninguno de los dos casos el rendimiento percibido por la Comunidad Autónoma guarda relación alguna con el ejercicio de competencias por ésta. En consecuencia, a los efectos de la corresponsabilidad fiscal, es indiferente el empleo de uno u otro recurso, si bien hay quien defiende que la atribución del rendimiento de determinados tributos (*tax sharing*) es más idónea de cara al citado incremento de corresponsabilidad fiscal, en la medida en que supone una mayor vinculación con los ingresos recibidos en el territorio del ente subcentral²³⁶. Sin embargo, según hemos visto lo relevante a efectos de la corresponsabilidad fiscal es que los entes subcentrales se impliquen en el diseño del sistema tributario mediante el ejercicio de sus potestades legislativas en esta materia.

Por otro lado, tampoco hay ninguna diferencia en España desde la perspectiva de la garantía de su percepción, pues ambos tipos de recursos reciben igual tratamiento en la Constitución, en claro contraste con lo que ocurre por ejemplo en Alemania, donde la diferencia conceptual más importante entre las competencias de recaudación que sobre determinados tributos del Estado central ostentan los *Länder* y las transferencias del Estado, es que las primeras se contienen en la Constitución y se encuentran vinculadas directamente con la garantía de la

²³⁵ J. M. BARQUERO ESTEVAN apunta la posibilidad de incluir en el concepto de impuesto cedido la atribución de competencias decisorias para la exigencia del tributo, con independencia de que éstas sean propias o delegadas; en: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*. Madrid: Civitas. 1998, págs. 137 y 138. Si bien el propio autor, en pág. 138, y en nota núm. 307 de la misma página, reconoce la dificultad de emplear este criterio, cuya posibilidad se limita a apuntar. Entre otras dificultades, señala expresamente que, de seguir este concepto de impuesto cedido, no se podría considerar como tal aquél cuya gestión no haya sido delegada, y la propia LOFCA apunta la delegación como una mera posibilidad.

²³⁶ En este sentido: MATHEWS, R.: "Sistemas comparados de federalismo fiscal: Australia, Canadá y Estados Unidos"; en: AA.VV. (RUIZ-HUERTA; MUÑOZ DE BUSTILLO): *Estado federal-Estado regional: la financiación de las Comunidades Autónomas*. Salamanca: Diputación de Salamanca, 1986, págs. 60 y siguientes.

autonomía financiera que esta Norma concede a los Entes territoriales, mientras que las transferencias no²³⁷.

El Tribunal Constitucional, aunque de una manera algo lacónica, ha incluido los impuestos cedidos dentro de la categoría de “*participaciones en ingresos del Estado*”. Así, en la citada Sentencia 13/1992, haciendo referencia a que el sistema de financiación autonómica se basa principalmente en las transferencias, enumera algunas de éstas añadiendo al final los impuestos cedidos (“*e incluso si así se prefiere los tributos cedidos*” (FJ. 7º)). Pero no parece razonable extraer de esta jurisprudencia que el Tribunal considera que son una forma de participación y que están así definidos en el bloque de la constitucionalidad, pues ni el objeto principal de la Sentencia eran estas figuras ni la forma de afirmarlo –prácticamente en *obiter dicta* y sin afirmarlo categóricamente- puede conducirnos a esta conclusión²³⁸. Por otra parte, aunque sin asimilarlos expresamente a las participaciones en ingresos del Estado, J. RAMALLO MASSANET ha afirmado que de la propia Constitución se desprende que los impuestos cedidos tienen una “naturaleza unívoca de transferencia al servicio de la suficiencia del gasto público autonómico”²³⁹.

Por las razones ya examinadas no podemos estar de acuerdo con el autor citado. Ahora bien, si desde un plano conceptual la conclusión anterior no nos ofrece dudas, determinados supuestos de cesión sí pueden plantearlas. Éstos merecen, por lo tanto, una atención especial que a continuación les prestamos.

²³⁷ Véase al respecto, entre otros: ORTIZ CALLE, E.: “La distribución de competencias tributarias...Op. Cit. Págs. 86 y siguientes; BERN SPAHN, P.; FÖTTINGER, W.; STEINMETZ, I.: “Cesión de impuestos y administración tributaria en el modelo alemán de federalismo cooperativo”. HPE, núm. 146/1998, págs. 105 y siguientes.

²³⁸ No es de la misma opinión J. RAMALLO MASSANET, que, basándose en la misma Sentencia y en la misma frase citada, afirma que “el entendimiento de esta figura de los tributos cedidos como una de las formas de transferencias, situados junto a las participaciones y otras asignaciones, no parece ofrecerle dudas al Tribunal Constitucional”; en: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 435.

²³⁹ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 436.

3.1.3. Dos casos conflictivos: la desaparecida cesión del quince por cien del rendimiento del IRPF y la cesión del rendimiento de determinados impuestos.

Hay dos supuestos que pueden plantear dudas desde la perspectiva de la aplicación de los anteriores criterios distintivos.

El primero de ellos es la ya desaparecida participación territorializada en el IRPF que, según se vio más arriba, se estableció por el Acuerdo del CPFF de 23 de octubre de 1993. En virtud del mismo, las Comunidades Autónomas percibirían el quince por cien de la recaudación del IRPF en su territorio. Pese a que a primera vista parecía una cesión parcial del impuesto, su articulación responde en realidad a la de las participaciones, de manera que la participación general se desdoblaba en dos; la general, y la del IRPF. Esta articulación técnica de la participación, en la medida en que es territorializada, puede poner en entredicho el segundo criterio de distinción entre impuestos cedidos y participaciones en ingresos del Estado²⁴⁰ que, según decíamos también, deriva de la propia Constitución. Ahora bien, lo cierto es que la citada participación ni siquiera encuentra apoyo en la LOFCA, que no prevé la territorialización de las participaciones. Es más, teniendo en cuenta que la participación lo era “...en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos...”, y que desde 1997 el IRPF es un impuesto parcialmente cedido, podría incluso entenderse que la citada participación era contraria a la propia LOFCA²⁴¹. Por ello no podemos tener en cuenta dicha articulación de la participación porque, si alguna vez el Tribunal Constitucional decidiera finalmente entrar en la configuración del sistema de financiación autonómica y reconducirlo a sus límites constitucionales, probablemente debería declarar el porcentaje de participación del 15 por 100 del IRPF inconstitucional por ser contrario al bloque de la constitucionalidad.

²⁴⁰ Así lo entiende J. M. BARQUERO ESTEVAN, que descartaba este criterio de distinción, además de por entender que no se derivaba de la Constitución, por la existencia de la citada participación territorializada en el rendimiento del IRPF, en: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 137, nota núm. 304.

²⁴¹ Como han señalado, entre otros: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal...” Op. Cit. Pág. 4002. PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo...* Op. Cit. Págs. 144 y siguientes.

El segundo caso conflictivo es la cesión de una serie de impuestos limitada a la competencia sobre la recaudación donde la conexión de ésta con el territorio tiene lugar a través del consumo calculado sobre una base estadística (artículo 10.4 LOFCA). Éste es el caso del IVA y los impuestos especiales sobre la cerveza, el vino y bebidas fermentadas, sobre los productos intermedios, sobre el alcohol y bebidas derivadas, sobre hidrocarburos, sobre las labores del tabaco y sobre la electricidad. Como hemos visto más arriba, en todos ellos el producto del impuesto está total o parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, pero el Estado se reserva la totalidad de las potestades normativas y de gestión. Asimismo, la conexión con el territorio de la Comunidad se articula sobre la base de índices de consumo estadísticos (artículos 27 a 34 de la LSF). Pues bien, de acuerdo con las ideas que hemos expuesto más arriba, creemos que en estos casos nos encontramos ante impuestos cedidos, y no ante participaciones en ingresos del Estado²⁴², ya que el empleo del criterio del consumo parece la forma técnicamente más adecuada de conectar el rendimiento de estos impuestos con el territorio de las Comunidades Autónomas sin producir excesivas distorsiones. Ello no obsta a que podamos concluir que, desde la perspectiva de la autonomía financiera, estos impuestos conforman un *subtipo* diferenciado dentro de los impuestos cedidos, pues esta modalidad de cesión de impuestos en nada contribuye al incremento de la corresponsabilidad fiscal, ya que las Comunidades Autónomas no participan en ningún aspecto de los mismos.

Las razones por las que no se han atribuido potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre estos impuestos son relativamente claras, y están directamente relacionadas con el proceso de integración en la Unión Europea en que

²⁴² Como han entendido P. HERRERA MOLINA y A. GARCÍA MARTÍNEZ, para quienes la configuración de estos impuestos no es coherente con el concepto constitucional de impuesto cedido; en: “El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas”. RVEH, núm. 2/2001, págs. 169 y siguientes. Véase también: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La configuración del tributo cedido...Op. Cit. Pág. 708.

España está inmersa²⁴³. Por otro lado, y desde la perspectiva del federalismo fiscal, puede afirmarse que hay cierto acuerdo doctrinal en que esta clase de tributos no deberían ser descentralizados²⁴⁴. Esto explica que las propuestas que ha habido de ceder esta clase de impuestos se hayan limitado a su producto o, como mucho, a cierta participación en su gestión²⁴⁵.

3.2. Distinción con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas.

A menudo se ha propuesto la transformación de impuestos cedidos en propios de las Comunidades Autónomas como una opción para ampliar su poder tributario²⁴⁶. Pues bien, la amplitud de la atribución de competencias normativas en algunos impuestos cedidos suscita la cuestión de si no estamos realmente ante un

²⁴³ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas...* Op. Cit. Págs. 25 a 28; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; HERRERA MOLINA, P. M.: "El Derecho Comunitario como límite a la cesión del IVA..." Op. Cit. Págs. 178 y siguientes.

²⁴⁴ Véase al respecto: TAIT, A. A.: *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington, D. C.: International Monetary Fund, 1988, pág. 165; BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: "Personal Income Tax Reform in a Broader Context". CTJ, Vol. 47, no. 3/1999, págs. 577 y siguientes.

Aunque, como hemos señalado ya, desde algunos sectores se ha propuesto la atribución de potestades normativas sobre esta clase de impuestos; por todos, véase: BIRD, R.: "Rethinking Subnational Taxes: A New Look..." Op. Cit. Págs. 2085 y siguientes; BIRD, R.; GENDRON, P. P.: "VATs in Federal Countries..." Op. Cit. Págs. 294 y siguientes.

²⁴⁵ LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: "El IVA como instrumento de financiación..." Op. Cit. Págs. 116 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Los impuestos especiales en el marco del sistema tributario español: impuestos estatales o impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas"; en.: AA.VV.: *VII Jornadas de Estudios Aduaneros "Los impuestos especiales hoy en España y en la Unión Europea"*. Junio 1997, pág. 42; Estos dos últimos autores se refieren a la posibilidad de articular una participación sobre la base de datos estadísticos del consumo en cada Comunidad Autónoma.

No obstante, también ha habido propuestas para otorgar cierta capacidad normativa sobre esta clase de tributos; véase al respecto: MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema...* Op. Cit. Págs. 136 y siguientes. Véase la crítica a esta propuesta formulada por J. J. ZORNOZA PÉREZ: *Los recursos...* Op. Cit. Pág. 27.

²⁴⁶ Entre otros, se sugiere esta posibilidad en los siguientes trabajos: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: "Una reflexión..." Op. Cit. Pág. 74; FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Régimen jurídico de la financiación autonómica..." Op. Cit. Pág. 82; MARTÍN QUERALT, J.: "El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas..." Op. Cit. Pág. 22; RAMALLO MASSANET, J.: "Contenido, instrumentos..." Op. Cit. Págs. 23 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos...* Op. Cit. Págs. 28 y siguientes.

abandono implícito de determinados hechos imponible por el Estado, por lo que dichas cesiones los transformarían en impuestos propios autonómicos. Dicha cuestión se plantea principalmente en el caso de la Tasa sobre el Juego y, en menor medida, en el caso del ISyD y el IP, tributos en los que las Comunidades Autónomas ostentan potestades sobre algunos de sus elementos esenciales.

Para dilucidar esta cuestión es necesario analizar, de forma breve, qué es un *tributo propio* autonómico.

3.2.1. El concepto de tributo propio autonómico.

El primer paso a seguir en esta operación de deslinde conceptual es definir el concepto de impuesto propio autonómico. Al igual que ocurría con las participaciones en ingresos del Estado, también podemos encontrar en la doctrina dos conceptos de tributo propio autonómico; un concepto amplio y otro más estricto que, adelantando conclusiones, será el que empleemos aquí para nuestra operación de deslinde. Así, para una parte de la doctrina, el concepto constitucional de tributo es único para las Comunidades Autónomas y las Entidades locales. El concepto se centra en la posibilidad de que un Ente territorial pueda aumentar sus recursos propios mediante el ejercicio de competencias tributarias que recaigan sobre su población. De esta manera, se afirma que “tributo propio es aquél que pertenece al sistema o subsistema tributario de la propia Entidad, sobre el cual ésta goza además de cierta autonomía normativa”²⁴⁷, por lo que estaremos ante un tributo propio autonómico siempre que a las Comunidades Autónomas “se les reconozcan facultades normativas con márgenes de decisión sobre el establecimiento o, al menos, la regulación de algunos de los elementos que integran los mismos” no siendo preciso que la Comunidad ostente competencias exclusivas ni excluyentes, ni

²⁴⁷ JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición...* Op. Cit. Pág. 99. (El subrayado es nuestro).

que la potestad normativa se extienda a determinados elementos del tributo, de forma que incluso sus elementos esenciales podrían estar regulados por el Estado²⁴⁸.

A este concepto hay que reconocerle la virtud de ser válido tanto para tributos propios autonómicos como para tributos locales. Ahora bien, lo cierto es que los dos únicos elementos comunes a los tributos propios autonómicos y locales son, en primer lugar, la competencia sobre el producto, y en segundo, que ambos entes territoriales gozan de *alguna potestad normativa* sobre ellos²⁴⁹. Ahora bien, mientras que las competencias normativas de los Entes Locales están restringidas, por razones que son bien conocidas, las de las Comunidades Autónomas son bastante más amplias. Por ello, el citado concepto es útil únicamente como punto de partida para diferenciarlo de los recursos transferidos, y de todos aquéllos donde las Comunidades Autónomas no ostentan potestades normativas. En efecto, si el punto de partida para la definición de los distintos recursos autonómicos es la autonomía financiera²⁵⁰, es evidente que dicho principio tiene una proyección diferente en la financiación de las Comunidades Autónomas y en la de los Entes Locales. Consecuencia del distinto alcance de la autonomía política, que como es sobradamente conocido deriva de su distinta naturaleza jurídico-constitucional, es que los Entes Locales carecen de potestades legislativas²⁵¹. Así, veámos también

²⁴⁸ CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L.; y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial...* Op. Cit. Págs. 35 y 36. Sin ánimo de exhaustividad, se sitúan también en esta corriente: CASAUGA, A.: “De autonomías y su financiación”. HPE, núm. 63/1980, pág. 265; SIMÓN ACOSTA, E.: “La proyectada autonomía financiera...” Op. Cit. Pág. 607; CAZORLA PRIETO, L. M.: “El esquema constitucional de las Administraciones públicas españolas”. HPE, núm. 59/1979, págs. 39 y siguientes; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La armonización de las potestades tributarias...” Op. Cit. Pág. 165.

²⁴⁹ Como es sabido, en relación con los tributos propios de los Entes Locales, el Tribunal Constitucional ha señalado, como elementos definitorios de los mismos, que el principio de autonomía financiera exige que la ley les reconozca, sobre estos tributos propios “una intervención en su establecimiento o exigencia” (STC 19/1987, de 17 de febrero).

²⁵⁰ Claro que éste es también el punto de partida de I. JIMÉNEZ COMPAIRED, pero le hace llegar a un concepto unitario de tributo propio; *La imposición propia...* Op. Cit. Págs. 95 y siguientes.

²⁵¹ Así lo entienden: RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto...” Op. Cit. Pág. 547; BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 91.

que el principio de autonomía financiera es el principio estructural de la Hacienda de las Comunidades Autónomas, mientras que en el caso de las Haciendas locales, el principio estructural es el de suficiencia, ya que la autonomía tributaria de estas últimas es considerablemente más reducida que la autonómica.

Tomando lo anterior como punto de partida es posible sostener la existencia de un concepto distinto de tributo propio para las Comunidades Autónomas y para las Haciendas Locales²⁵². Así lo ha sostenido entre nosotros J. RAMALLO MASSANET, afirmando que “si tenemos en cuenta que la Hacienda local española...está formada por tributos regulados casi totalmente por el Estado y, en la mayoría de los casos son obligatorios, no permitiendo en consecuencia ni la decisión municipal sobre si deben ser exigibles o no en el territorio municipal, y que, por el contrario, los tributos autonómicos pueden establecerse en virtud de un poder tributario que implica un “derecho a inventar impuestos”...la conclusión me parece clara: hay dos conceptos constitucionales de tributos propios que únicamente tienen en común el que en ambos casos se hace referencia a la competencia tributaria sobre los rendimientos”²⁵³. De esta manera, el contenido mínimo o esencial para poder afirmar que estamos ante un tributo propio, autonómico o local, sería el derecho a su producto²⁵⁴, rasgo que a su vez los diferenciaría de los tributos estatales, pues en éstos sí cabe que otro ente (las Comunidades Autónomas) ostente la competencia sobre su rendimiento, como sucede en el caso de los impuestos cedidos.

Partiendo de que uno de los elementos que definen el tributo autonómico es la competencia normativa que las Comunidades Autónomas ostentan²⁵⁵, se plantean

²⁵² No nos ocuparemos del concepto de tributo propio local más allá de lo que se estime útil para definir los perfiles del autonómico, puesto que no es el objeto de este estudio; véase al respecto: BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión*.....Op. Cit. Págs. 90 a 103.

²⁵³ RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto de competencias...Op. Cit. Pág. 547.

²⁵⁴ Como señala también J. M. BARQUERO ESTEVAN; en: *La gestión de los tributos locales*...Op. Cit. Pág. 90.

²⁵⁵ GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial*...Op. Cit. Pág. 119.

dos preguntas sucesivas; la primera de ellas es sí, además de la competencia normativa, es necesario en todo caso que el tributo haya sido creado “*ex novo*” por la Comunidad Autónoma²⁵⁶. Creemos que la respuesta debe ser negativa; puede haber tributos propios autonómicos que hayan sido creados por las Comunidades Autónomas pero que se hayan transformado en tributos propios como consecuencia de haber sido transferidos a las mismas. Es el caso previsto en el artículo 7.2 de la LOFCA, precepto que establece que “*Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades*”. Estos tributos son calificados por la LOFCA de propios, no obstante, en realidad son impuestos cedidos *en origen*, que se han convertido en tributos propios porque la cesión ha sido total, habiendo el Estado abandonado el hecho imponible sobre el que éste recaía²⁵⁷.

Pues bien, esta situación podría producirse también en el supuesto de un impuesto cedido en que las potestades normativas que pueden ser ejercidas por las Comunidades Autónomas fueran especialmente amplias, lo cual nos conduce a la segunda pregunta, que se plantea al haber respondido negativamente a la primera: *¿qué alcance deberá tener dicha potestad normativa para que estemos ante un tributo propio?*. Es preciso examinar esta cuestión en el siguiente apartado, para ponerlo en relación con determinados impuestos cedidos.

²⁵⁶ Al respecto sostiene C. PALAO TABOADA, C., que un impuesto es propio de un Ente cuando éste lo ha establecido libremente, gestionándolo y haciendo suyo el producto también; en: *La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución*. Universidad de Zaragoza, 1978, págs. 37 y 38.

²⁵⁷ J. RAMALLO MASSANET: “Instrumentos, contenido...Op. Cit. Pág. 23.

3.2.2. Las diferencias entre los tributos propios autonómicos y los impuestos cedidos con potestades normativas amplias.

J. GARCÍA DE AÑOVEROS sostuvo tempranamente que la cesión de potestades normativas sobre un tributo cedido lo transformaría en un tributo propio de la Comunidad Autónoma cesionaria²⁵⁸. Más adelante, J. RAMALLO MASSANET planteaba la posibilidad de que hubiera tributos propios autonómicos en que las Comunidades sólo ostentasen la competencia normativa para determinar algunos elementos de los mismos, de forma que tuvieran una estructura normativa similar a la de los tributos locales²⁵⁹. Posteriormente, J. M. BARQUERO ESTEVAN afirmaba que si la cesión de tributos fuese acompañada de “competencias normativas lo suficientemente relevantes respecto de la cuantía del tributo”, estaríamos ante un tributo propio²⁶⁰. De seguir estas tesis, tendríamos que concluir que algunos de los impuestos cedidos son en realidad impuestos propios; éste sería el caso de la Tasa sobre el Juego, el IP y el ISyD, impuestos todos ellos en que la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas es considerablemente amplia, especialmente a consecuencia de la aprobación de la LSF. Ahora bien, incluso en estos casos, y por amplia que pueda haber sido la atribución de potestades normativas, el Estado sigue ostentando la potestad de establecerlos y de regular determinados elementos. Siguiendo la tesis de A. GARCÍA MARTÍNEZ, algo más precisa que las anteriores y por ello más útil al fin que aquí nos proponemos, el impuesto seguirá siendo estatal, y seguirá así siendo un impuesto cedido y no un impuesto propio, siempre que el Estado conserve tanto el poder tributario para establecer el tributo como un *poder de disposición* sobre el mismo. Esto último se identifica con “la regulación de aquellos elementos esenciales

²⁵⁸ GARCÍA DE AÑOVEROS, J.: “Informe...Op. Cit. Pág. 392.

²⁵⁹ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos...Op. Cit. Págs. 22 y 23; aunque sin negar por ello su tesis anterior, según la cual hay dos conceptos constitucionales de tributo: autonómico y local, sostenida en: “El reparto...Op. Cit. Pág. 547.

²⁶⁰ J. M. BARQUERO ESTEVAN: *La Gestión...*Op. Cit. Pág. 137.

de la estructura del tributo que le otorguen su propia configuración e individualización del resto de figuras tributarias del sistema, es decir, sus propias señas de identidad”²⁶¹. En este sentido, la atribución de determinadas potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre una serie de impuestos, que siguen perteneciendo al sistema tributario estatal, tiene como una de sus finalidades mantener un cierto grado de armonización en el ejercicio de poder tributario autonómico, de manera que por ejemplo, no se desvirtúen las características esenciales de dichos impuestos estatales. En definitiva, se trataría de cohonestar un sustancial incremento del poder tributario *efectivo* de las Comunidades Autónomas, esto es, el acceso a materias imponibles que hasta entonces le habían estado vedadas, con una cierta coordinación en el ejercicio de dicho poder. Esta manera de redistribuir potestades tributarias casa perfectamente con la definición apuntada de corresponsabilidad fiscal que, recordando lo que más arriba se dijo, supone un desarrollo de la autonomía financiera de los entes subcentrales que tiene lugar de manera coordinada. *A priori*, dicha finalidad se consigue porque el Estado se reserva determinadas potestades normativas sobre determinados elementos estructurales que configuran o identifican cada uno de los impuestos que es objeto de cesión, en el entendido de que una atribución de todas las potestades normativas implicaría la conversión del impuesto en propio de las Comunidades Autónomas²⁶². En el capítulo III de este trabajo, que desde la perspectiva de la investigación ha constituido una base esencial para la construcción del concepto de impuesto cedido, se verá el concreto alcance de las potestades normativas en los citados impuestos cedidos, y se podrá entonces comprobar cuál es el concreto grado de disponibilidad del Estado y de las Comunidades Autónomas sobre cada uno de ellos.

²⁶¹ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La configuración del tributo cedido...Op. Cit. Pág. 711.

²⁶² QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...*Op. Cit. Págs. 156 y siguientes; VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos...*Op. Cit. Págs. 122 y siguientes; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La configuración del tributo cedido...Op. Cit. Pág. 711; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión...*Op. Cit. Págs. 151 y siguientes.

De acuerdo con lo anterior, podría afirmarse que, pese a la amplitud de las potestades normativas en ellos atribuidas, en el supuesto del IP y el ISyD no estamos ante tributos propios, pues en cualquier caso el Estado sigue ostentando la potestad de establecer el tributo, dotarlo de vigencia en su territorio y, en última instancia, eliminarlo. Ahora bien, el anterior análisis pone de manifiesto lo que constituye uno de los elementos definitorios de los impuestos cedidos con potestades normativas, y es que en determinados casos las potestades normativas son de tal amplitud que la Comunidad Autónoma tiene libertad para actuar, en un plano normativo, *como si* se tratara de un impuesto propio.

Esto resulta especialmente evidente en el supuesto de los Tributos sobre el Juego, donde podemos afirmar que nos encontramos, en puridad, ante un abandono *tácito* del hecho imponible por parte del Estado ya que, si bien éste se reserva la potestad para dotarlo de vigencia, la práctica totalidad de los elementos esenciales del mismo se encuentra a la entera disponibilidad de las Comunidades Autónomas, lo cual hace obligado incardinar esta clase de tributos en la esfera de los tributos propios autonómicos, según se expone en detalle en el siguiente epígrafe.

En el supuesto del ISyD y el IP dicho abandono no resulta tan evidente, aunque también aquí es claro que las Comunidades Autónomas ostentan competencias normativas sobre algunos de los elementos esenciales del impuesto, de manera que su disponibilidad sobre el impuesto es especialmente amplia, pues éstas pueden, mediante el ejercicio de sus potestades normativas, alterar sustancialmente la estructura del impuesto o incluso llegar a anular su carga tributaria. No obstante, y al igual que concluíamos en relación con el deslinde entre impuestos cedidos y participaciones en ingresos del Estado, en el caso de estos impuestos nos encontramos ante una categoría diferenciada, pues es evidente que en ellos las Comunidades Autónomas ostentan mayores potestades normativas, lo que implica que el hecho imponible del tributo sea, en la práctica, *compartido* entre ambos órdenes de gobierno. Es posible que en estos supuestos estemos ante una nueva categoría de tributos propios autonómicos, en el sentido apuntado por J. RAMALLO

MASSANET²⁶³, aunque es claro que no resulta fácil precisar con total exactitud dónde se encuentra el límite. Por otro lado, y en un plano meramente hipotético, no debe descartarse la posibilidad de que la atribución progresiva de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos no sea sino el primer paso para un abandono definitivo de determinados hechos imponible a favor de las Comunidades Autónomas²⁶⁴.

3.2.3. La cesión de los Tributos sobre el Juego como un supuesto de abandono tácito del hecho imponible a favor de las Comunidades Autónomas.

En la cesión de los Tributos sobre el Juego concurren una serie de particularidades que determinan que no estemos realmente ante un supuesto de cesión, sino que se trate de figuras encuadrables dentro del concepto de impuesto propio autonómico. Ello es debido a las siguientes razones:

En primer lugar, al propio reparto de la materia *juego* entre Estado y Comunidades Autónomas, que en los momentos actuales es de titularidad exclusiva de estas últimas²⁶⁵. Teniendo en cuenta además que esta clase de tributos tiene un importante componente extrafiscal o de ordenación, en la doctrina se ha apuntado la conveniencia de que integren la categoría de tributos propios autonómicos, de manera de las Comunidades Autónomas puedan llevar a cabo “su propia política

²⁶³ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos...Op. Cit. Págs. 22 y 23.

²⁶⁴ Como recientemente sugería R. FALCÓN Y TELLA; en: “Los tributos cedidos y las competencias...Op. Cit. Pág. 119.

²⁶⁵ Al respecto véase: RAMIS REBASSA, M. L.: *Régimen Jurídico del Juego*. Madrid: Marcial Pons-Universitat de les Illes Balears, 1992, págs. 124 y siguientes. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: “La distribución de competencias en materia de juegos de azar: problemática y soluciones”. *Álea*, núm. 3/1996, págs. 4 y siguientes. Si bien es cierto que el Estado retiene determinadas funciones derivadas del Monopolio Fiscal de la Lotería con base a la competencia que le atribuye el artículo 149.1.14ª de la Constitución, y a su “interés supraautonómico”, según ha afirmado el Tribunal Constitucional (SSTC 163/1994, 164/1994, ambas de 26 de mayo, 216/1994, de 14 de julio y 49/1995, de 16 de febrero); véase al respecto: HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. L.: *La regulación de los juegos de azar*. Madrid: Tecnos, 1996, págs. 64 y siguientes; por el mismo autor: “El marco constitucional del reparto de competencias en materia de juegos de azar”. *Álea*, núm. 10/1997, pág. 4.

fiscal como complemento a la ordenación de las materias cuyas competencias han asumido”²⁶⁶. Ahora bien, este argumento por sí sólo no bastaría para plantearnos la naturaleza de tributo propio de la Tasa sobre el Juego pues, como es también sabido, el Tribunal Constitucional tan sólo considera la titularidad de la competencia material como límite en el caso de la tributación autonómica, pero no en la estatal (STC 37/1987). Sin embargo, este primer argumento seguramente sirva como fundamento o explicación para el segundo, que es el determinante en este sentido:

La atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre estas figuras tributarias es considerablemente más amplia que la efectuada en el resto de impuestos cedidos. Desde 1997, y sin que esta regulación haya experimentado variación alguna en la posterior reforma acometida en 2002, las Comunidades tienen atribuidas potestades para “*la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección*” (artículos 19.2.e) LOFCA y 42 de la LSF). Es decir, que pueden regular prácticamente todos los elementos esenciales de estos tributos, ya que el Estado únicamente se reserva la decisión de establecer estos tributos, y definir el hecho imponible y los sujetos pasivos. Esto resulta especialmente evidente, y constituye igualmente una diferencia sustancial con respecto del resto de impuestos cedidos, sobre todo si se presta atención a la parquedad de la LOFCA y la LSF (y, con anterioridad, la LCTMFC) al establecer el marco normativo dentro del cual las Comunidades Autónomas podrán ejercer sus potestades, en amplio contraste con lo que sucede en el resto de impuestos.

En relación con el alcance concreto de las potestades atribuidas, resulta especialmente relevante la atribución a las Comunidades Autónomas de potestades normativas para incidir en el hecho imponible de un impuesto cedido, que tiene la

²⁶⁶ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.: “La financiación de las regiones en España”. RHAL, núm. 32/1982, pág. 269; ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego...* Op. Cit. Pág. 150.

mayor relevancia a la hora de calibrar las posibilidades de que éstas disponen para incidir en la estructura del impuesto en cuestión. Y ello porque, como es sabido, el citado elemento representa un papel central en la relación jurídico-tributaria “hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo sólo se debe cuando se realiza el presupuesto de hecho”²⁶⁷. Dicha incidencia se produce mediante dos elementos; en primer lugar, con la atribución de potestades normativas para regular el devengo, que constituye el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, siendo el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y surge la obligación tributaria. En palabras de F. SAINZ DE BUJANDA, “el *tributo se devenga* cuando el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que lo constituyen, lo que determina que el hecho, así formado, pueda producir el efecto jurídico específico que le asigna la ley, a saber: el nacimiento de la obligación tributaria...devengo del impuesto es expresión equivalente a la de *momento de nacimiento de la obligación tributaria*”²⁶⁸. En segundo lugar, la posible incidencia sobre el hecho imponible se produce mediante la atribución de potestades normativas para establecer exenciones. Habida cuenta de que la norma de exención constituye un auténtico “elemento codefinidor” del hecho imponible, que integra además así el contenido del deber de contribuir, pues en cuanto su contenido “no se limita a la tutela del interés fiscal o recaudatorio, es evidente que...puede obedecer a las mismas exigencias que

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “La tributación sobre el juego en el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas”. *Álea*, núm. 5/1996, pág. 4.

²⁶⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Concepto del hecho imponible”. *Hacienda y Derecho IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pág. 269. Véase también al respecto: JARACH, D.: *Hecho imponible*. Buenos Aires: 1982, págs. 68 y siguientes.

²⁶⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Concepto del hecho imponible...Op. Cit. Págs. 377 y 378. Véase también al respecto: MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “El devengo de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central”. REDF, núm. 23/1979, págs. 517 y siguientes; NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: “La conceptualización jurisprudencial del devengo en materia tributaria como exigibilidad de la obligación tributaria”. *La Ley*, núm. 1447, 7 de mayo de 1986; PIÑA GARRIDO, M. D.: *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario estatal*. Madrid: Colex-UAM Ediciones, 1997, págs. 41 y siguientes.



inspiraron el tributo”²⁶⁹, es claro que las posibilidades de alterar la estructura del tributo mediante el ejercicio de esta potestad normativa son muy elevandas.

Resulta así evidente que, en el caso de estos tributos, el Estado no retiene una disponibilidad tal que le permita establecer sus elementos esenciales. El problema es que, puesto que los tributos sobre el juego siguen incardinándose en el elenco de impuestos cedidos, les serán de aplicación también los límites generales establecidos en el artículo 19.2 de la LOFCA. Ello evitaría, por ejemplo, que una Comunidad Autónoma decidiera suprimir *de facto* el impuesto, alterando los elementos sobre los que ostenta potestades normativas, pues ello seguramente resultaría contrario a la obligación de mantener una *presión fiscal efectiva global equivalente* a la del resto del territorio español²⁷⁰. Ahora bien, éste sería prácticamente el único elemento que podría hacer surgir dudas de si nos encontramos ante un tributo propio, pues permite al Estado mantener una cierta disponibilidad sobre su vigencia. Aún así, entendemos que esta clase de imposición constituye en puridad una modalidad de tributación propia autonómica. La razón última de que el legislador haya estimado conveniente seguir calificando estas figuras de impuestos cedidos ha sido apuntada por J. J. ZORNOZA PÉREZ. El autor, que ha expresado sus dudas sobre si esta cesión supone en la práctica un abandono *implícito* de la correspondiente materia imponible, afirma que ésta “no llega a consumarse en todos sus extremos por temor al impacto que ello pudiera producir en la articulación del sistema de tributación del juego” y porque, habida cuenta de la estructura de los hechos imponibles de las diferentes figuras tributarias que integran la Tasa sobre el Juego, es muy probable que la conversión de estas figuras en impuestos propios de las Comunidades

²⁶⁹ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* Op. Cit. Pág. 47, y págs. 38 y siguientes; sigue aquí el autor, como es sabido, la conocida como “moderna teoría de la exención tributaria”, cuyo precursor es N. D’AMATI, que afirmaba que “si se parte de una visión más rica y completa del ordenamiento tributario no es posible establecer separación alguna entre la norma de imposición y la de exención; ambas están perfectamente integradas entre sí y permiten llegar a la exacta definición jurídica del hecho imponible”; en: “Las exenciones y la subjetividad tributaria”. RDFyHP, núm. 81/1969, pág. 441; véase también al respecto: PIÑA GARRIDO, M. D.: “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”. CT, núm. 61/1992, págs. 84 y siguientes; ARRIETA ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Madrid: McGraw Hill, 1999, págs. 118 y siguientes.

Autónomas supusiera una infracción del límite contenido en el artículo 6.2 de la LOFCA²⁷¹, como consecuencia de su equivalencia con el IVA²⁷² y con el IS²⁷³.

Las anteriores conclusiones resultan válidas para todos los hechos imponible que integran los denominados “*Tributos sobre el Juego*”, esto es, la “Tasa” sobre juegos de Suerte, Envite o Azar y Apuestas (en adelante, “Tasa sobre el Juego”), establecida por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y por el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se

²⁷⁰ De estos límites nos ocupamos en el capítulo III de este trabajo.

²⁷¹ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “La tributación sobre el Juego en el nuevo modelo...Op. Cit. Pág. 5.

²⁷² GARCÍA CAMPOS, M.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La tasa sobre el juego y su gravamen complementario...Op. Cit. Pág. 534, donde afirman que la tasa sobre el juego constituye un impuesto sobre el volumen de negocios equivalente al IVA, por lo que es contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) la exención del juego en la Ley del IVA. En el mismo sentido: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “El sistema español de tributación...Op. Cit. Pág. 10; “La tributación del juego de azar...Op. Cit. Pág. 15; “El gravamen complementario de la Tasa sobre el Juego como impuesto sobre el volumen de negocios”. *Álea*, núm. 2/1995, págs. 4 y siguientes; GARCÍA CAMPOS, M.: “Panorama actual de la tributación del bingo: vulneración de la Tasa satisfecha por el juego del bingo de la Sexta Directiva 77/388/CEE”. *Álea*, núm. 10/1997, págs. 10 y siguientes. HERRERA MOLINA, M. A.: “¿Un nuevo régimen especial de IVA? La tasa sobre máquinas tragaperras”. QF, núm. 6/2001, págs. 39 y siguientes. Dicha cuestión sigue siendo conflictiva, a pesar de que el TJCE, en Sentencia de 26 de junio de 1997, se ha pronunciado favorablemente a dicha compatibilidad. Ahora bien, según se ha afirmado también, dicho pronunciamiento probablemente tenga más que ver con un cierto talante “conservador” del Tribunal, con respecto de los impuestos nacionales, que con una auténtica compatibilidad entre ambos tributos que, en opinión de la doctrina citada parece difícilmente probable, como reconoce M. A. COLLADO YURITA, en: “La tasa fiscal sobre el Juego y su gravamen complementario: su coexistencia con el IVA”. *Álea*, núms. 12-13/1998, págs. 6 y 7; para dicho autor, resulta claro que la citada tasa es plenamente compatible con el IVA (pág. 8).

²⁷³ De acuerdo con el artículo 3.3 del R.D-Ley 16/1977, la base imponible de la tasa sobre los casinos está constituida por “*los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebran juegos de suerte, envite o azar*”. Parece así meridianamente claro que el tributo sobre los casinos de juego pretende gravar los beneficios obtenidos por la entidad que explota el negocio; véase al respecto: ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego*...Op. Cit. Pág. 61. En el caso del juego del bingo, se pretende gravar la capacidad económica manifestada por el jugador al adquirir los cartones de juego. En coherencia, el artículo 5.2.b) del R.D. 2221/1984 establece que la Base imponible será “*en los juegos del bingo, y mediante boletos, la suma total de lo satisfecho por los jugadores por la adquisición de los cartones o boletos sin ninguna deducción*”. Por último, también en el caso de las máquinas recreativas se pretende someter a gravamen el volumen de negocio, al tener en cuenta, para la determinación de las cuotas fijas, el precio autorizado para esta modalidad de juego, como tendremos ocasión de ver más adelante.

regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización de juegos de suerte, envite o azar, y las Tasas sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias, reguladas en los artículos 36 a 41 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, que aprueba el texto refundido de tasas fiscales. Ahora bien, en el caso de estas últimas hay un argumento adicional a que ya hemos hecho referencia más arriba, y es que, por tratarse en puridad de una auténtica tasa, necesariamente estaremos ante un tributo propio en los términos del artículo 7.2 de la LOFCA.

Por otro lado, es pertinente destacar aquí que la atribución de esta materia imponible a las Comunidades Autónomas tiene la mayor relevancia, ya que tanto la existencia de un gravamen diferenciado sobre esta materia, como su encaje en nuestro sistema tributario han planteado algunos problemas a los que es pertinente hacer aquí referencia, pues guardan también relación con su propia consideración de cedidos. En primer lugar, la mera existencia de un gravamen específico sobre el juego ha sido criticada en ocasiones por la doctrina, que ha visto en el mismo una concepción moral subyacente en relación con el juego que, en los momentos actuales, sería difícilmente justificable²⁷⁴. Ahora bien, es precisamente dicha “concepción moral” la que, en buena medida, ha facilitado la persistencia de esta clase de imposición en muchos Estados de nuestro entorno. Los nocivos efectos sociales que tiene el juego justifican, entre otras razones, de cara a los contribuyentes, la imposición de un gravamen diferenciado que además, en muchos casos resulta superior al gravamen existente sobre otras actividades económicas. Dicha facilidad para justificar el establecimiento esta clase de tributos seguramente explique, además, que en otros Estados descentralizados como Canadá o Australia constituyan también una importante fuente de ingresos para los entes subcentrales²⁷⁵.

²⁷⁴ ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego...* Op. Cit. Pág. 40.

²⁷⁵ Véase al respecto: ROY, A.; VAILLANCOURT, F.: *Gambling and Governments in Canada, 1969-1998: How much? Who Plays? What Payoff?*. Special Studies in Taxation and Public Finance, núm. 2. Toronto: CTF, 2000, págs. 39 y siguientes. En Canadá, las Provincias tienen acceso en exclusiva a la tributación sobre el juego desde 1985. En compensación al Estado central por haberse retirado de este campo de imposición, éstas deben pagar al Estado una cantidad al año; véase sobre este curioso sistema de “arrendamiento” de materia imponible: BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax Policy...* Op. Cit. Págs. 290 y siguientes.

Una segunda crítica a la existencia de estos tributos se ha centrado en la falta de coherencia de esta clase de gravamen con el sistema tributario actual. En efecto, cuando tuvo lugar el establecimiento de los Tributos sobre el Juego, la figura central de la imposición indirecta era el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Como es sabido, esta situación cambiaría radicalmente con la implantación del IVA, como una de las consecuencias de la entrada de España en la Unión Europea, lo que sin embargo no tuvo repercusión alguna en la estructura de la imposición sobre el juego²⁷⁶. Para algunos, esta falta de coherencia implica además una infracción del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la Constitución, que es provocada concretamente por el hecho de que este sector económico se encuentre sometido a un gravamen diferenciado del resto²⁷⁷. En relación con esta tacha de inconstitucionalidad, interesa destacar que, al menos en lo que atañe al gravamen sobre las máquinas recreativas, el Tribunal Constitucional se ha hecho eco de estas críticas, si bien no ha llegado a pronunciarse directamente, lo que es debido seguramente a que la cuestión no le ha sido planteada por el cauce procesalmente adecuado. En efecto, en la STC 200/1999, de 8 de noviembre, (FJ. 3º), reiterando una idea ya apuntada en la Sentencia 159/1997, de 2 de octubre (FJ. 4º), afirma el Tribunal que la eventual contradicción del gravamen sobre las máquinas recreativas y de azar con el principio de igualdad *“no residiría realmente en una discriminación contraria al artículo 14 de la Constitución por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada por el artículo 31.1 de la Constitución. Y, por tanto, la conclusión última sólo puede ser, a la luz de la doctrina antes expuesta, que nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del*

²⁷⁶ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “El sistema español de tributación del juego mediante máquinas”. *Álea*, núm. 3/1996, pág. 8.

²⁷⁷ En este sentido: SEMPERE, F.: “La tasa sobre el Juego y el gravamen complementario en relación con las máquinas o aparatos de juego”. *RDFyHP*, núm. 175/1986, pág. 102; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “La tributación del juego de azar...Op. Cit. Págs. 11 y siguientes; ORÓN MORATAL, G.: “Es hora de arrumbar la tasa sobre el juego”. *Álea*, núm. 17/2000, pág. 3.

presente proceso de amparo, aunque pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales, como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad". Parece así evidente, como apuntaron en su momento J. ZORNOZA PÉREZ y G. ORÓN MORATAL en relación con esta misma jurisprudencia, que el Tribunal deja una puerta abierta a una futura declaración de inconstitucionalidad de la citada "tasa", al menos en lo que se refiere a las máquinas recreativas y de azar²⁷⁸.

Por último, la tributación sobre el juego ha merecido una crítica doctrinal, prácticamente unánime, debido al desorden normativo de que adolece²⁷⁹. Esta situación trae causa, principalmente, de la existencia, desde principios de los años ochenta, de diferentes gravámenes, autonómicos y estatales, sobre esta materia. Pues bien, llama poderosamente la atención, como ha señalado, entre otros, J. ZORNOZA PÉREZ, que a raíz de la atribución de competencias normativas sobre estos tributos a las Comunidades Autónomas no se haya producido una mejor estructuración técnica de dicha clase de imposición. Por ejemplo, desapareciendo los recargos que sobre los tributos estatales sobre el juego habían establecido ya las Comunidades autónomas, algo que en buena medida contribuiría solucionar el actual caos normativo²⁸⁰. Antes al contrario, la heterogeneidad en esta modalidad tributaria se ha incrementado notablemente. Es preciso recordar que el problema del desorden normativo no es ni mucho menos baladí ya que, como ha afirmado reiteradamente el Tribunal Constitucional, se encuentra estrechamente relacionado con el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9 de la Constitución que, entre otras

²⁷⁸ ORÓN MORATAL, G.: "Es hora de arrumbar...Op. Cit. Pág. 3. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "La tributación del juego de azar: una reforma necesaria". *Álea*, núm. 18/2000, pág. 10.

²⁷⁹ Como han resaltado, por ejemplo, RAMÍREZ GÓMEZ, S.: "La tributación del juego en el Estado de las Autonomías". CT, núm. 54/1985, pág. 118; ZORNOZA PÉREZ, J. J.; en: "La tributación sobre el juego en el nuevo modelo...Op. Cit. Págs. 5 y siguientes; por el mismo autor, y en sentido similar: "La tributación del juego de azar...Op. Cit. Pág. 11, y por éste conjuntamente con GARCÍA CAMPOS, M.: "La tasa sobre el juego y su gravamen complementario como impuestos sobre el volumen de negocios...Op. Cit. Pág. 524.

²⁸⁰ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "La tributación sobre el juego en el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas". *Álea*, núm. 5/1996, págs. 3 y siguientes y en: "La tributación sobre el Juego tras la asunción de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas". *Álea*, núm. 11/1998, pág. 3.

obligaciones, *“implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas...Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean éstas”* (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ. 4º).

3.3. Distinción con los recargos de las Comunidades Autónomas sobre impuestos estatales.

Por último, también podemos encontrar problemas de deslinde conceptual entre los impuestos cedidos con competencias normativas y los recargos. La confusión se produce debido principalmente a dos motivos: en primer lugar, ambos recursos suponen el ejercicio de potestades normativas por las Comunidades Autónomas sobre la base de un tributo estatal ya existente. En segundo, la asimilación entre ambas figuras ha venido dada por la reforma de 2002, que ha resultado en una mayor dependencia de los recargos con respecto de los impuestos cedidos, según se desprende de la nueva redacción del artículo 12 de la LOFCA, que a continuación examinaremos. Hay asimismo un factor que, aunque no sea por sí sólo decisivo, puede haber contribuido a la citada confusión, y es que los recargos han sido tradicionalmente el elemento propuesto para incrementar la autonomía tributaria, o estimular la corresponsabilidad fiscal, de las Comunidades Autónomas. De hecho, puede afirmarse, adelantando conclusiones, que los impuestos cedidos han *desplazado* de hecho a los recargos como figura central para la consecución de la citada corresponsabilidad.

Para ensayar una distinción entre ambas figuras analizaremos, en primer lugar, la técnica del recargo como mecanismo de financiación de entes subcentrales.

En segundo lugar, estudiaremos el concepto de recargo que recoge la LOFCA. Por último, estaremos ya en condiciones de precisar si hay diferencias conceptuales entre ambas figuras.

3.3.1. El recargo como mecanismo de financiación de entes subcentrales.

La técnica del recargo consiste en el establecimiento de un gravamen complementario o “*sobreimpuesto*”²⁸¹ sobre otro impuesto ya existente, al que se añade, dando así lugar al nacimiento de dos obligaciones tributarias distintas, que A. BERLIRI ha calificado de “obligaciones tributarias vinculadas”²⁸². El nexo principal de unión entre recargo e impuesto base lo constituye el hecho imponible del segundo, previamente cuantificado (base imponible)²⁸³. De esta forma, el recargo es una especie de apéndice que se “adhiera” al tributo sobre el que recae, sin alterar su estructura. Apéndice que, no obstante, goza de cierta independencia, lo que lo asimila en gran medida a los impuestos propios, de cuya naturaleza participan²⁸⁴. En suma, elemento definitorio de los recargos es que “son figuras tributarias establecidas sobre la base de un tributo preexistente al que en cierta forma se

²⁸¹ Véase al respecto: GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca. 1994, *in toto*. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Voz “recargo”, en: *Enciclopedia Jurídica Básica*. Tomo IV. Madrid: Civitas, 1995, págs. 5472 y siguientes.

²⁸² BERLIRI, A.: *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, vol. I. Milano: Giuffré, 1985, págs. 254 y 255. Este autor, al hablar de los recargos (*sovrimposte*), que para él serían una subespecie de los “impuestos vinculados” (*imposta collegati*), señala que éstos dan lugar al nacimiento de obligaciones vinculadas, debido a tres razones: que el presupuesto de hecho es el mismo en ambos tributos, que la liquidación efectuada en uno surte efectos con respecto al otro, y que son a su vez obligaciones autónomas.

²⁸³ Según M. A. GARCÍA FRÍAS, “...el criterio de diferenciación de un sobreimpuesto frente a otras formas de sobreimposición se halla en que los sobreimpuestos utilizan un hecho imponible previamente cuantificado, mientras que las otras formas de sobreimposición poseen hechos imponibles propios, similares a otros existentes, porque inciden sobre una misma fuente de riqueza o sobre una manifestación de capacidad contributiva, pero que no se identifica exactamente con esos otros hechos imponibles”, en: *La financiación territorial...* Op. Cit. Pág. 55.

²⁸⁴ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Voz “recargo”... Op. Cit. Pág. 5472. El Tribunal Constitucional alemán ha señalado que los recargos son una especie de impuestos independientes que asimilan su estructura al impuesto sobre el que recaen, en *BverfGE* 32, 333 [338]. En contra de esta afirmación: KORIOH, S.: *Der Finanzausgleich...* Op. Cit. Pág. 352, nota número 310.

añaden, determinando un aumento, un agravamiento de la prestación correspondiente al tributo base...una nueva prestación que constituye el objeto de una obligación tributaria distinta de la correspondiente al tributo base, aunque pueda ser gestionada y exigida conjuntamente con ella²⁸⁵”. Se ha afirmado que el recargo constituye un recurso típico de un sistema mixto²⁸⁶ de financiación de entes subcentrales, aunque lo cierto es que, en función de cómo se articule, podrá ser también un instrumento de un modelo de separación²⁸⁷. Precisamente esa libertad de configurar los tipos de gravamen se ha señalado en alguna ocasión como desventaja de establecer un sistema de recargos, puesto que, se argumenta, ello tendría como consecuencia un cierto abandono de la unidad del sistema impositivo²⁸⁸.

²⁸⁵ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Voz “recargo”...Op. Cit. Pág. 5472.

²⁸⁶ Tempranamente caracterizaba K. TIPKE un sistema de financiación mediante recargos (*Zuschlagsystem*) como una modalidad de un sistema mixto de financiación (*Mischsystem*), en: *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1985, pág. 77. Más recientemente, S. KORIOH; en: *Der Finanzausgleich*...Op. Cit. Pág. 348

²⁸⁷ KORIOH, S.: *Der Finanzausgleich*...Op. Cit. Págs. 349 y 350. No obstante, dicho paralelismo, señala este autor que mediante un sistema de recargos no puede nunca alcanzarse la independencia que se puede obtener en el marco de un sistema de separación, puesto que recargo e impuesto base (*Sockelsteuer*) están siempre unidos, como mínimo por razones de articulación técnica del impuesto. El carácter accesorio de los recargos tiene como consecuencia principal, en opinión de este autor, que un Ente subcentral no puede esperar financiarse sólo con recargos.

²⁸⁸ Lo ha señalado S. KORIOH, en: *Der Finanzausgleich*...Op. Cit. Págs. 350 y 351. Señala este autor una serie de desventajas que tendría un sistema de financiación basado en recargos (*Zuschlagsystem*). Además de la ya apuntada, la disminución de la unidad, señala dos desventajas más: en primer lugar, que el sistema de recargos obligaría a los Entes habilitados para establecerlos a agotar esta fuente de financiación antes de poder reclamar financiación extra con arreglo a los mecanismos de solidaridad, y en segundo lugar, que resulta más difícil establecer una comparación adecuada entre los distintos niveles de capacidad financiera (*Finanzkraftvergleichs*), algo directamente unido con la primera desventaja apuntada por el autor. En opinión del mismo autor (págs. 351 y 352) el recargo no ha sido un instrumento de financiación excesivamente popular en Alemania porque se considera más bien un anexo, algo adicional a un sistema de financiación, más que una modalidad de financiación en sí, y también porque dentro de un sistema de unión o de separación existirían ya otros mecanismos que impliquen la misma concesión de autonomía limitada (*begrenzte Autonomiegewährung*). Como conclusión, opina el autor que los recargos sólo entran en la discusión cuando se está discutiendo una reforma del sistema de distribución de fuentes pero no se tiene la voluntad de llevar a cabo una reforma de fondo. Sólo así se explicarían todas las propuestas que ha habido de que se concediera a los Länder derechos a establecer recargos sobre impuestos federales (*Zuschlagstrechte der Länder zu bundesgesetzlich geregelten Steuern*).

En cuanto a la configuración de los recargos, de acuerdo con la estructura de los impuestos, habría, fundamentalmente, dos formas de articular un recargo: sobre la *base* o sobre la *cuota* del tributo recargado. Por otro lado, es también posible que, en los recargos establecidos sobre tributos personales, el sujeto activo del mismo tenga en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, algo que puede llevarse a cabo mediante el establecimiento de deducciones, aunque con la adecuada coordinación entre deducciones estatales y del ente subcentral²⁸⁹. De igual modo, también sería posible su articulación sobre sólo una parte de la base imponible del impuesto base²⁹⁰.

Por último, es posible igualmente que el Ente titular del impuesto recargado establezca determinados topes o límites a la configuración de los mismos. Un buen ejemplo de esto lo encontramos en el sistema canadiense; bajo los TCAs acordados en 1957, las Provincias pueden optar entre percibir determinadas transferencias estatales, para garantizar la suficiencia de sus ingresos, o establecer sus propios impuestos sobre la renta -a modo de recargos-. Dichos recargos tienen un tope máximo, establecido por el Estado. Así, de optar por la segunda posibilidad, el Estado establece una deducción en la cuota (*abatement*) de su impuesto sobre la renta con un valor equivalente a la cuantía que de otro modo percibiría la Provincia en concepto de participación en el impuesto²⁹¹. Una vez aplicada la deducción sobre

²⁸⁹ Lo plantea M. A. GARCÍA FRÍAS, en: *La financiación territorial...* Op. Cit. Pág. 66, justificándolo en la caracterización de los recargos como auténticos tributos. No obstante, la propia autora admite que el establecimiento de deducciones en recargos podría dar lugar a una “desnaturalización de la figura”. En relación con la posibilidad de que es establezcan deducciones en los recargos, señalan CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L. y PÉREZ GARCÍA, F. que “en teoría, pueden coexistir pacíficamente en algunos casos, [se refieren a las deducciones autonómicas y estatales sobre un mismo impuesto] pero en otros podría producirse una mutua neutralización o desactivación, es decir, el establecimiento de deducciones correctoras o contrarias a las estatales; o incluso podrían ser utilizadas para disminuir la progresividad efectiva o personalización del tributo”; en: *La cesión parcial...* Op. Cit. Pág. 61.

²⁹⁰ GARCIA FRIAS, M. A.: *La financiación territorial...* Op. Cit. Pág. 55.

²⁹¹ Véase al respecto: PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation...* Op. Cit. Págs. 35 y siguientes; MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing...* Op. Cit. Págs. 55 y siguientes; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 38 y siguientes.

el impuesto federal (*basic federal tax*), el recargo provincial se aplica sobre la cuota federal. El *abatement* es igual para todas las Provincias. Posteriormente, como consecuencia del TCA acordado en 1962²⁹², se permite ya a las Provincias el establecimiento de recargos con tipos diferentes, esto es, sin tener un límite máximo previamente establecido por el Estado, si bien con la condición de que, en el caso del impuesto sobre la renta personal, dicho recargo se calcule sobre la cuota del impuesto federal y, en el de la renta de las sociedades, se articule como un porcentaje de la base imponible del federal²⁹³, de manera que sólo la Federación ostenta potestades para definir la base imponible del impuesto.

A partir de 1972 el sistema de deducción en la cuota se sustituye por una disminución de los tipos de gravamen del impuesto estatal, al objeto de permitir a las Provincias el establecimiento de recargos en el *espacio fiscal* habilitado para ello. En ambos supuestos, el mecanismo es una transferencia de puntos de imposición o tipos de gravamen (*tax point transfer*) desde la Federación a las Provincias, de forma que el Estado disminuye su tarifa y la Provincia se ve obligada; si no quiere ver disminuidos sus ingresos, a incrementar sus tipos de gravamen al objeto de ocupar el espacio tributario dejado por el Estado. El sistema adoptado en esta fecha incentiva además claramente la corresponsabilidad fiscal, ya que, a diferencia de lo que sucedía en los anteriores, ahora la ausencia de normación por parte de las Provincias supone que no percibirán rendimiento alguno²⁹⁴.

Además de las diferentes maneras existentes de articular los recargos sobre un impuesto, éstos pueden establecerse bien por un Ente sobre el tributo de otro

²⁹² Para ver las discusiones anteriores a los acuerdos 1967-1972, véase: CANADA: *Federal-Provincial Tax Structure...* Op. Cit. Págs. 11 y siguientes.

²⁹³ Véase al respecto: BOADWAY, R. W.; HOBSON, P.A.R.: *Intergovernmental Fiscal...* Op. Cit. Págs. 38 y siguientes; MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing...* Op. Cit. Págs. 71 y siguientes; PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation...* Op. Cit. Págs. 68 y siguientes. Sistema regulado en la: Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act. (Statutes of Canada, 1960-61, chapter 58).

²⁹⁴ SMITH, E. H.: *Federal-Provincial...* Op. Cit. Págs. 363 y siguientes.

Ente, bien por un mismo Ente sobre un impuesto propio. En el primer caso, el establecimiento de un recargo da lugar a un supuesto de reparto de la materia imponible, además de suponer el ejercicio de una competencia normativa de manera compartida, aunque únicamente en la medida en que hay dos entes que ejercen sus potestades legislativas sobre el mismo tributo; esto es, como afirmara J. RAMALLO MASSANET “desde el punto de vista de la competencia normativa el recargo supone una competencia compartida ya que el ente que recarga lo hace sirviéndose de un conjunto normativo perteneciente a otro orden jurídico al que añaden o superponen un elemento nuevo y propio del orden jurídico que recarga”²⁹⁵.

El segundo caso, el establecimiento de recargos por el mismo ente titular de la competencia normativa del impuesto sobre el que recaen, difiere del anterior en que el recargo ya no constituye una obligación diferenciada de la del tributo base sino un incremento de su carga tributaria. Por ello, no será sólo una fuente de financiación del ente que lo establece -pues para ello tiene la posibilidad de incrementar los tipos de gravamen, con un efecto económico similar al establecimiento del recargo- sino que normalmente obedecerá al cumplimiento de otras finalidades. No es más, por tanto, que una medida equivalente a la modificación de los tipos de gravamen, por lo que carece de interés, ya que no se trata de un recurso diferenciado del ente que lo establece sino de una manera de cuantificar la misma obligación tributaria. Se ha afirmado que esta clase de recargos constituyen en realidad una técnica de ilusión o “psicología financiera”²⁹⁶. En efecto, al separar el gravamen complementario y asignarle una finalidad concreta el contribuyente estaría, al menos en teoría, más dispuesto a soportar el incremento de la carga fiscal que supone el recargo que si se hubiera llevado a cabo un incremento de tipos de gravamen sin separarlo como un recargo. Podemos encontrar varios ejemplos de esta clase de recargos en países de nuestro entorno. En Alemania, la

²⁹⁵ RAMALLO MASSANET, J.: “El reparto...Op. Cit. Pág. 546. En contra: GARCIA FRIAS, M. A.: *La financiación territorial...*Op. Cit. Págs. 106 y 107.

²⁹⁶ Véase al respecto: GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial...*Op. Cit. Pág. 43.

propia Constitución otorga al Estado central el derecho a establecer recargos sobre los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas (artículo 106.I.6 *Grundgesetz*). La virtualidad práctica²⁹⁷ de estos recargos, o tasas complementarias (*Ergänzungsabgabe*), según la terminología empleada por la Constitución²⁹⁸, obedece además a que para su establecimiento el Estado central no precisa de la autorización del Senado, que constituye una auténtica Cámara de representación territorial en Alemania, algo que sí es necesario si se pretenden reformar los dos impuestos apuntados. Ahora bien, el Tribunal Constitucional alemán ha establecido una limitación al establecimiento de estos recargos, consistente en que como consecuencia de los mismos no se podrá dejar sin efecto las leyes de los impuestos sobre los que recaen²⁹⁹. Se pretende así evitar que el Estado central aproveche esta habilitación de la Constitución para evitar tener que discutir las reformas de estas leyes en el Senado. También encontramos numerosos ejemplos de estos recargos (*surtaxes*³⁰⁰) en Canadá. Un ejemplo de éstos son los recargos que establecen en la actualidad muchas Provincias sobre sus propios impuestos sobre la renta a partir de determinados umbrales de renta³⁰¹.

²⁹⁷ En tres ocasiones se ha establecido este tipo de recargos en Alemania, siempre con una finalidad exclusivamente fiscal o recaudatoria; KORIOH, S.: *Der Finanzausgleich...* Op. Cit. Pág. 352 (nota núm. 11).

²⁹⁸ Esta tasa complementaria responde a la técnica del recargo, según entiende la doctrina alemana. Por todos, véase: KORIOH, S.: *Der Finanzausgleich...* Op. Cit. Pág. 352.

²⁹⁹ El Tribunal (BVerfGE 32, 333 [338]) emplea aquí el principio de no vaciamiento (*Aushöhlung*), técnica empleada para redefinir o delimitar las competencias; véase, en relación con este principio: VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales...* Op. Cit. Págs. 174 y siguientes.

³⁰⁰ Se suelen denominar "*surtaxes*" o "*additional taxes*" los recargos establecidos por el mismo ente sobre su tributo, mientras que los recargos sobre el tributo de otro ente se denominan sencillamente "*taxes*".

³⁰¹ Un ejemplo lo encontramos en el artículo 3.9 de la ley del impuesto sobre la renta personal de Ontario (Income Tax Act, en R.S.O. 1990, c. I-2), que establece que los contribuyentes deberán pagar un recargo (additional tax) que para el ejercicio 1 de abril de 2001-30 de marzo de 2002 será la suma de:

i.- el 20 por 100 de la cantidad por la que el rendimiento íntegro del ejercicio exceda de 3.560 \$, y
ii.- el 36 por 100 de la cantidad por la que el rendimiento íntegro del ejercicio exceda de 4.491 \$.

Hemos visto que la figura del recargo o sobreimpuesto se caracteriza por una gran versatilidad o flexibilidad, pudiendo así articularse de diversas formas. Veamos ahora cuál de las distintas opciones existentes en teoría han recogido la Constitución y la LOFCA.

3.3.2. El recargo como mecanismo de financiación de las Comunidades Autónomas: su configuración en la Constitución y en la LOFCA.

Antes de entrar en el análisis de la figura del recargo, conviene volver a hacer aquí una precisión terminológica que no es baladí, y es que, de acuerdo con la Constitución, sólo podrán establecerse recargos sobre *impuestos*, y, por lo tanto, no sobre tasas o sobre contribuciones especiales. Por ello, aunque la LOFCA haga referencia a recargos sobre *tributos*, o a *tributos* cedidos, dichas expresiones han de interpretarse de acuerdo con la Constitución. En los momentos actuales, y aparte del recargo anual establecido por el País Vasco³⁰², y tras el conocido intento fallido de la Comunidad Autónoma de Madrid³⁰³, se han establecido recargos únicamente sobre la tasa estatal que grava el juego (que, como es sabido, tiene naturaleza de impuesto), pero no sobre impuestos estatales³⁰⁴. Ahora bien, y al igual que veíamos

³⁰² La Comunidad Autónoma del País Vasco aprobó mediante la Ley 23/1983, de 27 de octubre, el establecimiento de un recargo sobre la cuota íntegra del IRPF articulado mediante una escala progresiva. Este recargo sólo tenía vigencia para el ejercicio de 1983.

³⁰³ Es de sobra conocido, y se le ha prestado la suficiente atención por parte de la doctrina como para eximirnos de hacer una mayor referencia al respecto, el intento de la Comunidad Autónoma de Madrid de establecer un recargo. Mediante la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal, se estableció un recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF a ingresar por los residentes en la Comunidad Autónoma. Ante la interposición de recursos de inconstitucionalidad contra dicho recargo, la Comunidad suspende su aplicación mediante la Ley 4/1985, de 18 de abril. Finalmente, y a pesar de que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 150/1990, declaró el recargo acorde con la Constitución, se derogó la Ley 15/1985 en lo concerniente al recargo que, por lo tanto, nunca llegó a ponerse en práctica; véase al respecto: CALERO, J.; LASARTE, J.: "El recargo en el impuesto sobre la renta de la Comunidad de Madrid". HPE, núm. 99/1986, págs. 401 y siguientes; DE LA HUCHA CELADOR, F.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Los recargos sobre impuestos...Op. Cit. Págs. 23 y siguientes.

³⁰⁴ En la doctrina, algunos autores parecen haber mantenido la posibilidad de que se establezcan recargos sobre tasas o contribuciones especiales. Así, L. M. CAZORLA PRIETO llega a esta conclusión tras afirmar que el recargo deberá necesariamente adoptar la naturaleza jurídica del tributo sobre el que recae, si bien afirma que no parecería muy recomendable el establecimiento de recargos sobre tasas o contribuciones especiales; en: *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las*

en relación a los impuestos cedidos, de acuerdo con la Constitución, resulta del todo inadmisibile el establecimiento de recargos sobre tasas o contribuciones especiales. El artículo 157.1.a) establece, con claridad meridiana, que son los *impuestos* estatales las figuras tributarias que pueden ser objeto de recargo por las Comunidades Autónomas. De la lectura del artículo 157 de la Constitución resulta claro que el constituyente recoge la tradicional división de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales establecida por la LGT, pues de ello es muestra la dicción literal del artículo 157.1.b). Pues bien, de acuerdo con la naturaleza y función estas figuras tributarias, y por las mismas razones que apuntábamos en relación con los impuestos cedidos, resulta de todo punto lógico que no se contemple en la Constitución la posibilidad de establecer recargos sobre tasas o contribuciones especiales³⁰⁵.

Los recargos³⁰⁶ sobre impuestos estatales se recogen en el artículo 157.1.a) de la Constitución, como uno de los recursos de que podrán nutrirse las Haciendas autonómicas. Aparecen en este precepto junto a los impuestos cedidos y otras

Personas Físicas. Madrid: La Ley, 1986, págs. 51 y 81. En esta última página admite el autor la posibilidad teórica de que se establezcan recargos sobre tasas y contribuciones especiales, citando a su favor la Ley de la Generalitat Valenciana 14/1985, de 27 de diciembre, de Tributación sobre juegos de azar, que en su artículo 2 crea un recargo sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar en casino y mediante máquinas o aparatos automáticos.

³⁰⁵ Argumentos que recoge M. A. GARCÍA FRÍAS; en: *La financiación territorial...* Op. Cit. Págs. 38 a 40. Señala la autora que, en el supuesto de contribuciones especiales, habría un argumento técnico adicional para negar la posibilidad de establecer recargos, y es que el aumento de cuota no respondería ya a la realización de ningún hecho imponible (en pág. 39). Adicionalmente, la imposibilidad de que las contribuciones especiales sobrepasen el 90 por 100 del coste de las obras por las que se establecieron, obligaría a un ajuste en la cuantía del recargo, lo que a su vez complicaría excesivamente su establecimiento. También con anterioridad G. DE LA PEÑA VELASCO había señalado que no cabe el establecimiento de recargos sobre contribuciones especiales porque “resulta impensable desde un punto de vista lógico”; en: “Los recargos como recursos...” Op. Cit. Pág. 385; En sentido similar: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...* Op. Cit. Págs. 60 y siguientes.

³⁰⁶ No se tratarán aquí las distintas acepciones que tiene el término “recargo” en el ordenamiento jurídico tributario. Al respecto, véase: GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial...* Op. Cit. Págs. 28 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Voz “recargo”... Op. Cit. Pág. 5472; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las Comunidades Autónomas”. *Revista Jurídica de Estudiantes*, Universidad Autónoma de Madrid, núm. 2/2000, págs. 82 y siguientes.

participaciones en los ingresos del Estado. Dicha ubicación sistemática, en una letra distinta de la correspondiente a los tributos propios autonómicos, ha determinado, al igual que ocurría con los impuestos cedidos, su asimilación, por algunos autores, a las participaciones en ingresos del Estado³⁰⁷. En la medida en que el establecimiento de recargos la Comunidad Autónoma *participa* en los ingresos del Estado de acuerdo con el sentido *lato* del concepto de participación, esto es, en la medida en que al establecer este recurso se toma como base una fuente de imposición ya existente. Esta interpretación se basa en parte en la STC 179/1985, de 19 de diciembre, donde afirma el Tribunal que *“con el término «recargos» se designan en la legislación elementos de la deuda tributaria de muy diversa naturaleza (así, por ejemplo, art. 58 de la Ley General Tributaria), sin que pueda excluirse el que, al menos en ciertos supuestos, los recargos establecidos en favor de un ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último. Así lo ha podido entender incluso el constituyente, al haber calificado implícitamente en el art. 157.1 a) de la Constitución (referente a los recursos de las Comunidades Autónomas) los «recargos sobre impuestos estatales» como «participaciones en los ingresos del Estado»*³⁰⁸”(FJ. 3º).

Pues bien, hay varias razones por las que no nos parece adecuado extraer la citada conclusión de esta Sentencia: en primer lugar, porque el propio Tribunal excluye que la citada asimilación pueda realizarse en todo caso, sino que expresamente se refiere a “ciertos supuestos”; en segundo lugar, porque la Sentencia enjuiciaba los recargos como recurso de las Haciendas locales, no autonómico. Por ello, y aunque así no se diga expresamente, parece claro que el concepto debe ser distinto. Si antes veíamos que, en coherencia con la diferente amplitud de la autonomía tributaria de ambos entes territoriales, era posible deducir la existencia de dos conceptos de tributo propio; autonómico y local, el mismo razonamiento es

³⁰⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J.; AGULLÓ AGÜERO, A.: “Las participaciones provinciales...Op. Cit. Pág. 205; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...*Op. Cit. Págs. 186 y siguientes.

³⁰⁸ El subrayado es nuestro.

extrapolable a los recargos que, a mayor abundamiento, participan de la naturaleza de los tributos propios. En efecto, la consecuencia jurídica que extrae el Tribunal de la citada asimilación entre recargos y participaciones en ingresos del Estado es que los primeros podrán ser recursos de estas Haciendas a pesar de que la Constitución no los contemple expresamente. Así, afirma el Tribunal, continuando el párrafo que hemos citado en último lugar, “...*De donde se deduce obviamente la improcedencia de considerar que el art. 142 de la C.E. excluya tales recargos de entre los posibles recursos de las Haciendas Locales, pues incluye entre los últimos la posible participación en los tributos del Estado*”. El Tribunal realiza aquí una argumentación finalista, realizando la citada asimilación con el objetivo de posibilitar la existencia de recargos locales. En nuestra opinión, más coherente hubiera sido con la naturaleza que, en nuestra opinión, tienen los recargos, haber realizado la citada asimilación con los tributos propios. En suma, la citada jurisprudencia debe ser manejada con extrema cautela, no pudiéndose extraer de la misma que los recargos autonómicos constituyan participaciones en ingresos del Estado.

La diferencia entre los recargos y las participaciones es aún más clara que entre impuestos cedidos y participaciones en ingresos del Estado, pues en el caso de los recargos siempre habrá un ejercicio de poder tributario, como presupuesto de su propia existencia, circunstancia que los distingue nítidamente de las primeras y los asimila a un tributo propio del ente subcentral -Comunidad Autónoma- que lo establece³⁰⁹. Pero hay diferencias, de manera que, si bien los recargos son figuras de

³⁰⁹ PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda regional y el Proyecto de Constitución*. Universidad de Zaragoza, 1978, pág. 36; LASARTE ÁLVAREZ, J.: “La financiación...Op. Cit. Pág. 425; MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas t. II*. Madrid: Civitas, 1984, pág. 433; DE LA PEÑA VELASCO, G.: “Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas”. REDF. núm. 43/1984, págs. 374 y 375; CAZORLA PRIETO, L. M.: *Recargos e Impuesto sobre la Renta*...Op. Cit. Pág. 54; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos...Op. Cit. Págs. 989 y siguientes; LÓPEZ DÍAZ, A.: “Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas”. RHAYL, núm. 52/1988, pág. 55; CORS MEYÀ, F. X.: “Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”. REDF, núm. 59/1988, págs. 412 y 418; LASARTE, J; CALERO, “El recargo...Op. Cit. Pág. 388, nota número 2; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia*...Op. Cit. Pág. 110; GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial*...Op. Cit. Págs. 36 y siguientes; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Algunas consideraciones sobre recargos y tributos propios en la financiación autonómica”. RVHP, *Palau 14*, núm. 33/1998, pág. 42;

naturaleza tributaria, no son exactamente asimilables a los tributos propios. Esta diferencia procede fundamentalmente de la articulación del recargo sobre un tributo base estatal, lo que implica una serie de límites específicos previstos en la LOFCA.

En relación con la forma en que se estructuran recargo y tributo base, ha señalado A. GARCÍA MARTÍNEZ que la técnica de ordenación del recargo es en cierto modo asimilable a la del reenvío o remisión a una norma estatal, en la medida en que, al establecer el recargo, la Comunidad necesariamente hace suya la normativa estatal que regula el impuesto base³¹⁰. Como es sabido, mediante esta técnica, la Comunidad Autónoma incorpora la normativa estatal al ordenamiento autonómico. Al hacer esta incorporación, la Comunidad puede elegir si incorporará las sucesivas modificaciones de la ley estatal o si, por el contrario, esta última seguirá siendo Derecho vigente en el territorio de la Comunidad con independencia de que sufra modificaciones, o incluso sea derogada, por el Estado. En realidad, la operación de reenvío no es más que el ejercicio, por la Comunidad Autónoma, de la potestad legislativa que tiene atribuida, sólo que, por decirlo claramente, *aprovechándose* de la existencia previa de un texto normativo³¹¹.

De entre las diversas modalidades teóricas de configurar los recargos que hemos apuntado someramente más arriba, la LOFCA ha recogido un concepto de

FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *Análisis Jurídico del Recargo Autonómico. Relaciones con los tributos cedidos*. Barcelona: Cedecs, 1999, págs. 36 a 46; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los recargos...Op. Cit. Pág. 83; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los recargos...Op. Cit. Pág. 92.

Desde otra perspectiva que no compartimos, afirma J. M. LAGO MONTERO, la diferencia radicaría en la menor intensidad del ejercicio del poder tributario por la Comunidad Autónoma en la medida en que se aprovecha una estructura tributaria ya existente; en: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*. Navarra: Aranzadi, 2000, pág. 145.

³¹⁰ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los recargos...Op. Cit. Págs. 88 y 89.

³¹¹ MUÑOZ MACHADO, S.: *Las potestades legislativas de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Civitas, 1981, pág. 92, donde señala que “existiría en este caso un efectivo ejercicio de la potestad legislativa que la Comunidad tiene atribuida, concretada estrictamente a la operación de reenvío; si esto ocurre, la ley estatal quedaría fijada e incorporada al ordenamiento regional como derecho propio...”; véase también al respecto: TOMÁS VILLARROLLA, J. “Las fuentes del Derecho en las Comunidades Autónomas”; en: AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho. vol. I*. Madrid: IEF, 1979, págs. 158 y siguientes.

recargo que lo restringe al establecido por una Comunidad Autónoma sobre un impuesto estatal, excluyendo así la posibilidad de que sea el Estado el que cree un recargo sobre su propio impuesto para luego cederlo a las Comunidades. Por último, la LOFCA establece límites diferentes para los recargos y los impuestos propios autonómicos, en coherencia con su distinta articulación técnica, que impide aplicar a los primeros los límites establecidos para los segundos, so pena de vaciar de contenido el reconocimiento constitucional del derecho de las Comunidades Autónomas a establecer recargos, según señalara tempranamente J. J. ZORNOZA PÉREZ³¹².

3.3.3. Las diferencias entre los recargos y los impuestos cedidos con potestades normativas.

Una vez definido el concepto de recargo en la LOFCA, procede ahora delimitarlo de la figura del impuesto cedido. Dicha delimitación puede presentar problemas, según venimos afirmando, porque estos últimos conllevan ahora la posibilidad de que las Comunidades Autónomas ejerzan determinadas competencias normativas. Esto ha llevado a algunos autores, como veremos, a afirmar que los nuevos impuestos cedidos son en realidad recargos.

Cómo afirmábamos más arriba, puede haber influido en la citada confusión el hecho de que, desde que se empieza a plantear la necesidad de que se incremente la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, el recargo se considera la opción más adecuada. Así, ya en el *Informe de la Comisión de Expertos de financiación autonómica* de 1981, el establecimiento de recargos por las Comunidades Autónomas se consideraba un mecanismo idóneo para obtener medios adicionales de financiación, además de una vía más racional que la de establecer nuevos impuestos. Más adelante, se formularía una propuesta algo más elaborada en el *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el*

³¹² ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos...Op. Cit. Págs. 989 a 992; véase también al respecto: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición...*Op. Cit. Págs. 114 y siguientes.

*patrimonio*³¹³. Se proponen en este documento dos posibilidades: el establecimiento de un recargo autonómico sobre la cuota líquida del impuesto, o el de una “tarifa autonómica adicional a la tarifa estatal del Impuesto sobre la Renta”. Esta última alternativa, según se dice en el *Informe*, “equivale a un sistema más flexible de recargos sobre la cuota líquida estatal”. Desarrollando esta propuesta, consideran sus autores que se deberá permitir a las Comunidades Autónomas intervenir en la configuración normativa del impuesto estatal, limitada ésta siempre a la manipulación de los tipos de gravamen, de forma que, dentro de unos determinados límites establecidos por el Estado, las Comunidades pudieran incrementarlos o reducirlos. Como cierre de la propuesta, se prevé que aquellas Comunidades que aprovechen este margen normativo para reducir la presión fiscal en su territorio, no podrán, claro está, recuperar dicha recaudación con cargo a las transferencias del Estado. De esta forma se consigue -señala el *Informe*- una auténtica corresponsabilidad fiscal con efectos neutrales para la Hacienda central. Como es sabido, estas propuestas no vieron la luz en la reforma que posteriormente se llevó a cabo y que dio lugar a las Leyes 18/1991, del IRPF, y 19/1991, del IP, ambas de 6 de junio. Por último, en el *libro blanco* de la financiación autonómica que, como se ha señalado más arriba, constituye la propuesta que inspira el modelo de financiación autonómica acordado en el CPFF para el quinquenio 1997/2001, también se consideraba el establecimiento de un recargo como la vía idónea para obtener el nivel de corresponsabilidad fiscal que se considera adecuado por los autores del informe. En concreto, se propone el establecimiento de lo que los autores denominan “impuesto autonómico normalizado”, que no es más que un recargo instrumentado sobre la base del impuesto sobre el que recae³¹⁴. De esta forma, se afirma, se consigue evitar que las decisiones sobre los tipos tomadas por la Hacienda central influyan sobre la recaudación a obtener por las Comunidades, circunstancia

³¹³ *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta...* Op. Cit. Págs. 179 y siguientes.

³¹⁴ Las categorías empleadas en este estudio difieren notablemente de las recogidas en la Constitución y la LOFCA, como duramente ha criticado J. RAMALLO MASSANET, en: “Elementos jurídicos...” Op. Cit. Págs 415 y siguientes.

esta última que se produciría con el establecimiento de recargos³¹⁵ sobre la cuota, y que lleva a los autores del estudio a preferir aquéllos sobre estos últimos.

Por otro lado, en la doctrina ha habido numerosas propuestas para que los recargos se empleen como vía de incrementar la corresponsabilidad fiscal. En general, se estima que este recurso es, junto con los tributos propios, de todos los recogidos en el listado del artículo 157.1 de la Constitución, el más adecuado a esta finalidad por diferentes razones; entre otras, las limitadas posibilidades que tienen las Comunidades Autónomas de establecer nuevos tributos debido a las importantes limitaciones que suponen el artículo 6 de la LOFCA y la mayor sencillez y coordinación que supone la creación de recargos por las Comunidades Autónomas por oposición a la creación de tributos propios³¹⁶.

³¹⁵ Otra de las propuestas del *libro blanco*, descartada a favor de los recargos sobre la base, era el establecimiento de lo que llaman los autores “recargos compensados”, que no son más que recargos sobre la cuota con la particularidad de que, en el momento de ser establecidos por la Comunidad Autónoma, el Estado reduce su tarifa, de forma que el establecimiento del recargo no supone necesariamente un incremento de presión fiscal y se constituyen los recargos como una sustitución de las participaciones en los ingresos del Estado; MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema...* Op. Cit. Págs. 65 y siguientes.

³¹⁶ En este sentido: CAZORLA PRIETO, L. M.: *Poder tributario...* Op. Cit. Págs. 271 y siguientes; MARTÍN QUERALT, J.: “La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución”; en: AA.VV.: *La financiación de las Autonomías*. Valencia: Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, 1979, pág. 41; DE LA PEÑA VELASCO, G.: “Los recargos como recursos...” Op. Cit. Págs. 375 y 376; LASARTE ÁLVAREZ, J.: “La financiación...” Op. Cit. Pág. 425; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos...” Op. Cit. Págs. 986 y siguientes; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los recargos...” Op. Cit. Págs. 86 y siguientes; RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...” Op. Cit. Pág. 422. En la doctrina alemana, KORIOH, S., señala como principal ventaja de estos recursos que proporcionan un elevado nivel de autonomía financiera sin desestructurar el sistema impositivo; en: *Der Finanzausgleich...* Op. Cit. Pág. 350.

Cabe resaltar aquí la opinión contraria de CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L. y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial...* Op. Cit. Pág. 63, pues no consideran que un recargo sobre el IRPF constituya una vía idónea para el incremento de la corresponsabilidad fiscal, arguyendo que con este mecanismo “las Comunidades Autónomas seguirían siendo feudatarias del tributo estatal, en este caso el IRPF, puesto que tal recargo no podría considerarse en ningún caso como un tributo autonómico independiente propiamente dicho. Su simple designación como recargo le otorga un matiz de dependencia financiera que se traduciría necesariamente en la valoración socio-política del mismo, y sobre todo en su percepción como tal por parte de los contribuyentes”.

Según veíamos más arriba, la atribución de competencias normativas sobre los impuestos cedidos alcanza en todos los casos a los tipos de gravamen, extendiéndose también a otros aspectos del tributo distintos según cada figura. Hasta ahora, el supuesto en que la Comunidad Autónoma ostenta competencias normativas sobre una parte del tributo estatal y, principalmente, sobre el tipo de gravamen, se incardinaba en la categoría del recargo³¹⁷. Por ello, algunos autores se ha planteado la posibilidad de que los nuevos impuestos cedidos sean en realidad recargos. En este sentido, R. FALCÓN Y TELLA ha señalado, aunque refiriéndose sólo al IRPF, que “no se trata...de una cesión parcial del impuesto, como dice la Ley, sino de un recargo creado por el Estado sobre su propio impuesto, y cedido totalmente -el recargo- a las Comunidades Autónomas”³¹⁸. No podemos aceptar esta tesis, por las razones que a continuación exponremos:

Por un lado, y como ya hemos afirmado más arriba, el recargo previsto en la Constitución y en la LOFCA es el establecido por una Comunidad Autónoma sobre un impuesto estatal, lo que por tanto excluye que el creado por el Estado pueda ser un recurso autonómico. Por otro lado, hay diferencias de fondo esenciales entre la figura del recargo y los impuestos cedidos con competencias normativas, según se desprende del análisis que hemos llevado a cabo en páginas anteriores. Las diferencias serían las siguientes:

En primer lugar, los recargos participan de la naturaleza de la imposición propia autonómica, mientras que los impuestos cedidos son de titularidad estatal.

³¹⁷ Véase, por todos: RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 419 y siguientes.

³¹⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: “Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”. PEE, núm. 83/2000, pág. 118; por otro lado, y refiriéndose a todos los impuestos cedidos V. SEVILLA SEGURA, afirmaba que son “una especie de recargos instrumentados sobre la base del impuesto estatal”, en: “La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas”. Dirección y Progreso, núm. 150/1996, págs. 53 y 54.

En segundo lugar, a pesar de que tanto las competencias normativas autonómicas en impuestos cedidos como los recargos se articulan sobre la base de un tributo estatal, las primeras se *insertan* en la propia estructura de éste, existiendo una interdependencia que no se produce en el caso de los recargos. Por ello, mientras que desaparecido el tributo estatal base, el recargo puede en teoría seguir subsistiendo, el destino de las competencias normativas autonómicas ejercidas sobre impuestos cedidos por el Estado se encuentra estrechamente vinculado con éstos, de manera que si el impuesto cedido desaparece, las competencias autonómicas se quedan sin objeto, y si éste es objeto de reforma, también lo serán, en mayor o menos medida, las autonómicas. En definitiva, la vinculación entre el ejercicio de poderes tributarios por las Comunidades Autónomas y el Estado es considerablemente más intensa en el supuesto de los impuestos cedidos con potestades normativas.

En tercer lugar, como hemos podido comprobar, la operatividad de la normativa supletoria del Estado en materia de impuestos cedidos tiene como principal efecto que estas figuras sirvan para allegar recursos a las Comunidades Autónomas con independencia de que éstas ejerzan sus competencias normativas o no, operando así, en este último caso, como una subespecie de participaciones en ingresos del Estado, en la medida en que suponen una transferencia incondicionada. Pues bien, un recargo, por su propia naturaleza y estructura, nunca podría tener este “doble efecto”. Lo cual a su vez los convierte, de manera evidente, en recursos más idóneos para incrementar la corresponsabilidad fiscal, confirmándose así las palabras de J. J. ZORNOZA PÉREZ, que afirmaba que “a la vista de la Constitución y la LOFCA, la articulación técnica de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas no puede efectuarse sino por la vía del recargo”³¹⁹.

³¹⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, DA, núm. 232-233, 1993, pág. 486.

En cuarto lugar, al igual que el resto de competencias, las de gestión son estatales, en el caso de los impuestos cedidos, aunque puedan ser objeto de delegación a las Comunidades Autónomas. En el caso de los recargos, la gestión corresponde a las Comunidades Autónomas, aunque, si así lo aconsejara la naturaleza del tributo, podría encomendarse al Estado.

Por último, teniendo en cuenta que en los impuestos cedidos no se ha excluido la posibilidad de que la Comunidad Autónoma, además de ejercer sus competencias normativas sobre el impuesto, establezca un recargo podría plantearse el problema de que el establecimiento de este último pueda servir para enervar alguno de los límites establecidos en LOFCA y LSF al ejercicio de competencias normativas sobre los impuestos cedidos.

Las conclusiones anteriores son aplicables a todos los impuestos cedidos con potestades normativas, excepto al recién creado IVMDH, tributo al que se dedica el siguiente epígrafe.

3.3.4. La cesión del IVMDH como un supuesto de recargo.

Ninguna de las notas que hemos apuntado anteriormente para distinguir los recargos de los impuestos cedidos pueden aplicarse al IVMDH³²⁰, creado mediante la ley de acompañamiento estatal para 2002³²¹ y que, en consecuencia, debe ser calificado como recargo³²². A dicha calificación no obsta el que la LOFCA y la LSF

³²⁰ Regulado en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

³²¹ Artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La creación del impuesto a través de este controvertido vehículo normativo ha suscitado reacciones negativas en la doctrina, que ha cuestionado su constitucionalidad; entre otros, véase al respecto: FALCÓN Y TELLÁ, R.: “La ley de acompañamiento y el Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos”. QF, núm. 1/2002, págs. 5 y siguientes; CAAMAÑO ANIDO, M. A.: “Tres notas sobre el nuevo impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos”. RCEF, núm. 227/2002, pág. 164.

³²² También lo ha entendido así R. FALCÓN Y TELLÁ; en: “La Ley de acompañamiento y el Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos”. QF, núm. 1/2002, pág. 7.

lo incluyan dentro del elenco de impuestos cedidos pues es evidente que para calificar una figura es preciso atender a su régimen jurídico.

En efecto, a diferencia de lo que ocurre en los demás impuestos cedidos, en el IVMDH el Estado no establece la regulación total del impuesto, aplicándose ésta en el territorio autonómico en defecto de actividad normativa por parte de la Comunidad. Por el contrario, la ley reguladora del impuesto se limita a prever la posibilidad de que exista un gravamen autonómico que, en su caso, se adicionará al estatal. Por su parte, el artículo 44 de la LSF establece el marco normativo dentro del cual la Comunidad Autónoma podrá establecer el tipo de gravamen. En consecuencia, éste es el único supuesto en que, en ausencia de normativa autonómica, la Comunidad no percibirá recurso alguno por este tributo. La articulación técnica de esta figura en nada difiere, por tanto, de la de los recargos, que hemos examinado en epígrafes anteriores.

Abona esta interpretación el hecho de que éste sea uno de los supuestos en que el artículo 12.1 de la LOFCA impide el establecimiento de un recargo; en efecto, recordemos que en el citado precepto se establece que *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen”*. Esto es, las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre todos aquellos impuestos cedidos sobre los que ostenten potestades normativas para regular los tipos de gravamen con la única excepción del que nos ocupa.

Por último, nada obsta tampoco a la calificación de la *cesión* del IVMDH como un supuesto de recargo el que sea la LSF la norma que establezca un marco normativo dentro del cual podrán las Comunidades ejercer sus competencias. Dicho

marco no es más que un desarrollo del previsto en el artículo 12, en la medida en que circunscribe la potestad normativa a aquellos aspectos en que no se verá alterada la estructura del tributo estatal. La habilitación a la Comunidad Autónoma para establecer un recargo se encuentra ya en la LOFCA, con carácter general³²³, y se concreta en este caso a través de la LSF. Por eso, cuando el artículo 12.1 de la LOFCA impide el establecimiento de recargos, lo que está prohibiendo en realidad es su establecimiento fuera del marco definido por la LSF. Conviene a estos efectos recordar, que el propio Tribunal Constitucional apuntó *obiter dicta* la conveniencia, en aras de una mejor consecución del principio de coordinación, de que existiera una legislación estatal que precisara de manera más concreta los límites en que podía desenvolverse la potestad normativa autonómica para el establecimiento de recargos (STC 150/1990, FJ 4º).

Este supuesto pone de manifiesto el acercamiento entre las figuras del impuesto cedido y el recargo que tiene lugar como consecuencia de la modificación de las primeras y, en general, la confusión del legislador acerca de las distintas categorías previstas en el artículo 157.1 de la Constitución. En este sentido, el caso del IVMDH introduce una distorsión en el concepto de recargo contenido en el artículo 12 de la LOFCA que, según se ha visto más arriba, parecía circunscribirse a los establecidos por las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales, excluyendo en consecuencia la posibilidad de que sea el Estado quien cree un recargo sobre su propio impuesto para luego cederlo a las Comunidades. Algunos autores han entendido además que el recargo previsto en el artículo 157.1.a) de la

³²³ Que la LOFCA es la norma que, en los momentos actuales, habilita a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de recargos no ha planteado dudas en la doctrina; véase al respecto: ZORNOZA PÉREZ, J.; DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE. Cuadernos de Actualidad. núm. 8/1990, pág. 23; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La Imposición...* Op. Cit. Pág. 55 y 56; BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 176. GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial...* Op. Cit. Pág. 91. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los recargos...” Op. Cit. Págs. 87 y 88. Precisamente lo que caracteriza a un sistema de recargos es que un determinado nivel territorial autoriza a otro nivel inferior a establecer un recargo sobre un impuesto que ha sido regulado y recaudado por otro, siendo así que además el ente inferior tiene por el contrario prohibido el establecimiento de un impuesto independiente que sea equivalente a otro del Ente superior. Hacer o no uso de dicha autorización (*Befugnis*) es decisión del Ente territorial, KORIOH, S.: *Der Finanzausgleich...* Op. Cit. Pág. 349.

Constitución es aquél en que no coinciden el ente público titular del tributo base con el que establece el recargo³²⁴, en cuyo caso la pretendida cesión del IVMDH debería reputarse inconstitucional. En nuestra opinión, no es posible extraer dicha conclusión del lacónico artículo 157.1. El Tribunal Constitucional, en la ya citada STC 179/1985, señalaba al respecto que *“la afirmación de que el concepto de recargo sobre impuestos estatales hace referencia «siempre» a un tributo que viene establecido desde fuera de quien decide el recargo, no responde a los datos que proporciona la experiencia, pues lo normal en nuestro ordenamiento ha sido precisamente -como señala el Abogado del Estado- lo contrario, a saber, que haya sido, en principio, el Estado quien, al establecer o regular impuestos estatales, haya previsto y fijado en dicha regulación recargos, sobre la base o la cuota, en favor de determinados entes públicos, muchas veces en favor precisamente de las Entidades Locales. Es decir, que lo usual ha sido el que los recargos hayan sido establecidos por el ente creador del impuesto municipal”* (FJ. 3º). Más adelante, en la también citada STC 150/1990, se afirmaba que *“no es dudoso que al Estado compete regular los recargos sobre impuestos estatales, cualquiera que sea el ente en favor del cual se establezcan. Así se desprende, entre otros preceptos, del art. 157.3 de la Constitución, por lo que respecta a los recargos en favor de las Haciendas de las Comunidades Autónomas”. Sin embargo, como declaramos en la STC 179/1985 (FJ 3.º), el Estado puede autorizar que otros entes establezcan tales recargos, y así lo ha hecho en el art. 12 de la LOFCA, sujetando dicha autorización a determinados límites”* (FJ. 4º). En definitiva, nada obsta la configuración de un recargo como se ha llevado a cabo en el caso del IVMDH, si bien la concreta regulación jurídica establecida introduce, de nuevo, un alto grado de confusión en torno al significado de los diversos recursos tributarios de las Comunidades Autónomas. Hasta el

³²⁴ Véase en este sentido: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: Voz “recargo”, Op. Cit. Pág. 5472; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los recargos...” Op. Cit. Págs. 83 y 84, y doctrina citada en este trabajo; para este último autor, un recargo que fuera establecido por el Estado a favor de una Comunidad Autónoma restringiría la realización efectiva del principio de autonomía financiera, por lo que sólo por exigencias del principio de coordinación financiera, del de solidaridad y de los principios materiales de justicia tributaria podría llevarse a cabo tal configuración (págs. 89 y 90).

momento, únicamente la Comunidad de Madrid³²⁵ ha hecho uso de sus potestades normativas y ha establecido el correspondiente recargo sobre este impuesto.

4. Conclusiones en relación con el concepto de impuesto cedido.

La primera cuestión que conviene aclarar en relación con el concepto de impuesto cedido que establecen la Constitución y la LOFCA, es que no se define por relación a las potestades que de hecho están atribuidas a las Comunidades Autónomas, ni al ejercicio que éstas efectúen de las mismas, sino por la *posibilidad* de atribuir en estos recursos diferentes potestades³²⁶.

A la luz de lo que hemos examinado en páginas anteriores, se confirma la polisemia que tempranamente había atribuido F. ESCRIBANO LÓPEZ al concepto de impuesto cedido, a la vista del distinto alcance que podía tener la cesión, adquiriendo así carta de naturaleza como recurso de “geometría variable”³²⁷. Y aunque ESCRIBANO se estaba refiriendo, fundamentalmente, al distinto alcance de la delegación de competencias de gestión, apunta en su estudio una idea que nos ha servido de base para nuestro análisis, y es que “el concepto de tributo cedido no puede ser definido sin atender al régimen jurídico en que se desarrolla esa cesión” de manera que “no hay...una categoría de tributo cedido y diversos regímenes de desarrollo. Hay, de aquí partimos, diversos conceptos de tributo cedido. Y ello, sobre todo, porque acerca del modo de proceder, o bajo esa forma de presentarse el

³²⁵ Ley 7/2002, de 25 de julio, por la que se regula el tipo de gravamen autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en la Comunidad de Madrid.

³²⁶ Así lo entiende, por el contrario, J. RAMALLO MASSANET que ha afirmado que “dependiendo de la actuación de la Comunidad Autónoma -de cada una de ellas- el recurso tendrá una u otra, o, mejor dicho, tendrá una o dos naturalezas constitucionales...”; en: “Prólogo” a GARCÍA MARTÍNEZ, A....Op. Cit. Pág. 35, y en: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 436.

³²⁷ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 400 y siguientes; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La configuración del tributo cedido...Op. Cit. Págs. 706 y 707.

problema, subyace una idea axial: el grado de autonomía o la amplitud de la competencia que quiera cederse”³²⁸.

De esta manera, el mínimo común denominador a todos los impuestos cedidos sería la atribución del rendimiento a la Comunidad Autónoma en función de los puntos de conexión con el territorio pertinentes. Éste es el concepto constitucional de impuesto cedido. A partir de ahí, y en función de que las potestades que se le atribuyan, podemos identificar las siguientes clases de impuestos cedidos, siempre en función del alcance que, de acuerdo con LOFCA y LSF, tenga la cesión. Pues bien, en función de dicho alcance, en suma, en función del grado de autonomía o disponibilidad sobre la concreta materia imponible atribuida a la Comunidad Autónoma, creemos que pueden identificarse los siguientes tipos de impuesto cedido:

Primer tipo: los impuestos con sólo el producto cedido.

Son tributos regulados por el Estado cuyo producto se cede a las Comunidades Autónomas. Se excluye la posibilidad de que éstas puedan ejercer competencias normativas o de gestión. En este grupo habría que incluir el IVA y todos los impuestos especiales de fabricación cuyo producto está total o parcialmente atribuido a las Comunidades Autónomas. La contribución de esta modalidad de cesión a la corresponsabilidad fiscal es prácticamente nula, aunque puedan valorarse positivamente desde la perspectiva de la suficiencia de ingresos.

³²⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El concepto de tributo cedido, con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio”; en: AA.VV.: *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. II. Madrid: IEF, 1984, págs. 958 y 959; en sentido similar: CALERO, ESCRIBANO, RAMÍREZ: *La cesión...* Op. Cit. Págs. 27 y siguientes y págs. 71 y siguientes.

Segundo tipo: los impuestos parcialmente cedidos con competencias normativas sobre la parte cedida y sin competencias de gestión.

Es el caso de la cesión del IRPF, cedido hasta el límite del treinta y tres por cien, impuesto en que las Comunidades Autónomas podrán regular la tarifa y establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta.

Tercer tipo: los impuestos cedidos con determinadas potestades normativas, y con delegación de la gestión.

Es el caso del IP, el ISyD, el ITPyAJD y el IEDMT. Son tributos en que se atribuyen determinadas potestades normativas a las Comunidades Autónomas dentro de un marco limitativo establecido por el Estado. Teniendo en cuenta el incremento de estas potestades que se ha producido a consecuencia de la última modificación normativa de este recurso, sobre todo en el caso del ISyD, no es descartable que, en un futuro, se produzca también un abandono del hecho imponible a favor de las Comunidades Autónomas, lo que conllevaría la expulsión de la categoría de impuestos cedidos, al igual que ha sucedido con los Tributos sobre el Juego..

Así las cosas, quedan fuera de esta clasificación, en primer lugar, los Tributos sobre el Juego, donde las Comunidades Autónomas podrán regular, *sin límite alguno*, elementos que inciden directamente sobre el hecho imponible, entre otros, las exenciones o la base imponible, razones por las cuales hemos concluido más arriba que se ha producido un abandono *tácito* del hecho imponible a favor de las Comunidades Autónomas. En segundo lugar, el IVMDH, supuesto que, por las razones expuestas más arriba, hemos clasificado de recargo.

Según se ha visto más arriba, el tercer tipo de impuesto cedido coincide con la propuesta que efectuara J. RAMALLO MASSANET de establecer lo que él

denominaba “impuestos propios armonizados”, que serían aquéllos sobre los cuales el Estado retiene determinadas facultades normativas, precisamente para asegurarse de que determinados elementos son comunes en todas las Comunidades. Ahora bien, RAMALLO descartaba que esta opción pudiera materializarse, con el argumento de que no tendría cabida en los recursos del artículo 157.1 de la Constitución, y porque, en su opinión, ni la LOFCA ni la ley del 150.3 de la Constitución podrían servir de instrumento para llevar a cabo esta posibilidad³²⁹. También encontraría encaje este tercer tipo en la propuesta del mismo autor de establecer impuestos “de normación compartida por cesión parcial”³³⁰. Por último, apuntaba RAMALLO que la creación de estos impuestos de normación compartida no es incompatible con otros contenidos de la cesión que tengan diferentes intensidades sobre el rendimiento y la gestión, concluyendo que “es cierto que las distintas combinaciones que es posible derivar de este rendimiento de la cesión pueden conducir a la equiparación de los recursos en algunos supuestos. Es decir, una cesión parcial normativa en el tipo impositivo junto con la cesión parcial de rendimiento nos conduce a la figura del recargo con facilidad; o una cesión parcial del rendimiento de un tributo sin cesión normativa nos acerca a la categoría de la participación en dicho tributo. Pero no es menos cierto que amplía y flexibiliza las posibilidades en que las Comunidades Autónomas puedan ejercer su corresponsabilidad fiscal”³³¹. Anticipaba aquí el autor lo que finalmente ha sucedido: la creación de un recurso de geometría variable cuya flexibilidad pueda coadyuvar a un correcto desarrollo de la autonomía financiera.

Confirmada, a raíz de la asimétrica atribución de potestades normativas, la polisemia de los impuestos cedidos, no es de extrañar que algunos autores hayan planteado la posibilidad de que la nueva configuración de los impuestos cedidos

³²⁹ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Págs. 25 y 26.

³³⁰ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Págs. 29 y siguientes.

³³¹ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Págs. 30 y 31. Véase también en relación con esta propuesta: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas...*Op. Cit. Pág. 28.

haya supuesto una *mutación constitucional* del concepto³³². La cuestión principal es, como afirma J. RAMALLO MASSANET, si ya en el concepto constitucional de impuesto cedido cabía la competencia normativa o si, por el contrario, se trata de un desarrollo del concepto operado al margen de la Constitución que, en consecuencia, ha dado lugar a la citada mutación³³³. El autor opta por esta segunda alternativa, afirmando que con la nueva reforma los impuestos cedidos han sido objeto de una mutación constitucional, ya que se han transformado en un híbrido entre dos clases de recursos: por un lado, los denominados de carácter “primario”, que producen ingresos “directamente obtenidos de los ciudadanos y disfrutados por el ente autonómico que los haya decidido” y, por otro, los “secundarios”, que son “la consecuencia de la distribución de los recursos primarios obtenidos por otro ente - normalmente el Estado”. Según RAMALLO, las categorías tributarias definidas en las tres primeras letras del artículo 157.1 de la Constitución podían enmarcarse sin dificultad en uno de los dos tipos de recursos apuntados hasta la reforma de los impuestos cedidos, pero en una, no en dos a la vez. Así, los impuestos cedidos tendrían ya desde la Constitución una naturaleza unitaria de transferencia³³⁴. Precisamente de esta premisa partía la delimitación que en páginas anteriores hemos hecho acerca del concepto de impuesto cedido: de la necesidad de que la configuración jurídica efectuada por el legislador orgánico respetara la distribución categórica que efectúa el artículo 157.1 de la Constitución, de manera que, por ejemplo, es preciso que un *impuesto cedido* sea algo jurídicamente distinto de un *recargo*. Ahora bien, creemos que esto no implica, *ex necesse*, que las categorías

³³² En un primer momento sugiere esta posibilidad J. J. ZORNOZA PÉREZ, afirmando que esta nueva concepción de impuestos cedidos, en la medida en que tiene mayor amplitud que la anterior, “supone...una auténtica mutación constitucional, pues a las palabras del texto constitucional, que permanece sin modificar, se les atribuye un sentido distinto del que se les había atribuido originariamente”; en: “Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Pág. 4015 y en: “La tributación sobre el Juego en el nuevo modelo de financiación de las Comunidades autónomas para el quinquenio 1997-2001”. *Alea*, núm. 5/1996, pág. 4. Posteriormente, lo ha sostenido J. RAMALLO MASSANET; apuntándolo primero como posibilidad, y descartándolo en: “Prólogo” a GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión*...Op. Cit. Pág. 35, y afirmándolo directamente en el más reciente trabajo: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 429 y siguientes.

³³³ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 429.

³³⁴ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 431 a 436.

citadas puedan ser divididas entre recursos transferidos y propios con absoluta nitidez, siendo así posible la existencia de *zonas grises* o recursos en que las Comunidades Autónomas dispongan de distintas potestades en función de lo dispuesto por la ley orgánica a que hace referencia el apartado 3 del precepto.

Por la misma razón, y como creemos haber demostrado a lo largo de este capítulo, los impuestos cedidos no se configuran desde la Constitución con una naturaleza unitaria de transferencia ni de recurso propio, siendo por tanto posible que la delimitación posterior realizada por el legislador otorgue a este recurso perfiles propios de una transferencia o de un recurso asimilable a uno propio de las Comunidades Autónomas. En definitiva, la Constitución no prejuzga qué competencias deban ser atribuidas a las Comunidades Autónomas como consecuencia de la cesión de impuestos y, en consecuencia, no resulta sencillo determinar si efectivamente se ha producido dicha mutación constitucional. Más probable parece que haya sido la propia redacción del artículo 157 de la Constitución, así como la remisión posterior a la LOFCA, propicien la producción de las denominadas “mutaciones interpretativas”. Para explicar este aserto, es preciso aclarar previamente, aunque de forma breve, qué sea *una mutación constitucional*. Como es sabido, se trata de un fenómeno estudiado principalmente por la doctrina constitucionalista alemana. Siguiendo a G. JELLINEK, mutación constitucional es el fenómeno que se produce cuando, sin llevarse a cabo una modificación del texto de la Norma fundamental -lo que sería una reforma en toda regla- se produce no obstante una modificación del significado de algún precepto, institución, concepto, por hechos que no necesariamente tienen que ir acompañados de la intención o conciencia de dicha mutación³³⁵. Así, uno de los elementos del concepto tiene un componente “psicológico”: la mutación se produce cuando no hay intención ni voluntad de modificar la Constitución expresamente, de ahí que tenga

³³⁵ JELLINEK, G.: *Reforma y mutación de la Constitución*. Madrid: CEC, 1991. (El original alemán, *-Verfassungsänderung und Verfassungswandlung-* es de 1906), pág. 7. (En esta definición cita a su favor el autor a LABAND: *Wandlungen der deutschen Reichsverfassung*, 1895, pág. 2. Este segundo autor, fue en realidad quien acuñó el concepto, si bien su desarrollo se debe fundamentalmente a G. JELLINEK).

lugar a través de hechos *externos* a la propia norma³³⁶. Es preciso distinguir la mutación de la interpretación constitucional, si bien la primera puede producirse como resultado de la segunda³³⁷, de ahí que resulte muy probable que se opere una mutación como consecuencia de la existencia de una laguna, esto es, un silencio no querido por el legislador³³⁸. Esta situación da lugar a una clase concreta de mutación constitucional: la que tiene lugar a través de la interpretación de los términos de la Constitución llevada a cabo por las leyes, de manera que éstos adquieren un significado distinto de aquél que inicialmente tenían en la mente del constituyente³³⁹. De haberse producido una mutación constitucional del concepto de impuesto cedido, habría que incardinarla en este tipo. Hay que tener en cuenta no obstante, que esta clase de mutaciones viene propiciada por nuestro propio sistema, y son consecuencia de la ambigüedad, o la apertura, de determinadas disposiciones constitucionales que también contribuirían a la proliferación de dichas mutaciones. En este sentido, P. DE VEGA cita la propia LOFCA como ejemplo³⁴⁰. La diferencia entre estas mutaciones y una abierta vulneración de la Constitución radica, siguiendo a este mismo autor, en que no es más que un “efecto en el plano de la realidad constitucional de actos normativos...que, jurídicamente, no se presumen contradictorios con el ordenamiento fundamental”³⁴¹.

³³⁶ Además del trabajo de JELLINEK, véase el “estudio preliminar”, de P. LUCAS VERDÚ, págs. LXVI y siguientes, a la obra citada en la nota anterior.

³³⁷ JELLINEK, G.: *Reforma...* Op. Cit. Págs. 17 a 20.

³³⁸ JELLINEK, G.: *Reforma...* Op. Cit. Págs. 55 y siguientes.

³³⁹ Sobre los distintos tipos de mutación véase: JELLINEK, G.: *Reforma...* Op. Cit. Págs. 15 y siguientes. Asimismo: HSÜ DAU-LIN: *Mutación de la Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1998, (obra original en alemán: *Die Verfassungswandlung*. Leipzig, 1932), págs. 31 y siguientes, y 45 a 48. Véase igualmente la ordenación que de todas estas posturas lleva a cabo K. HESSE; en: *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: CEC, 1983, págs. 94 a 105.

³⁴⁰ Así lo ha entendido P. DE VEGA: *La reforma constitucional y la problemática del poder constituyente*. Madrid: Tecnos, 1991, págs. 190 y siguientes.

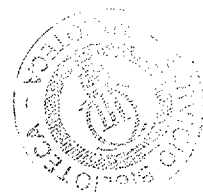
³⁴¹ DE VEGA, P.: *La reforma constitucional...* Op. Cit. Pág. 195.

Para concluir con este problema, creemos que a la pregunta de si se ha producido una mutación constitucional debe responderse en sentido positivo siempre que se entienda que se ha producido una mutación interpretativa, propiciada por la propia redacción de la Constitución que remite a una ley estatal para la concreción de sus conceptos. No obstante, somos conscientes de las dificultades existentes para poder llegar a una conclusión definitiva en relación con la posible mutación constitucional del concepto de impuesto cedido, pues ni siquiera en la doctrina hay un concepto unívoco de qué sea mutación constitucional³⁴².

Por otro lado, y a modo de conclusión, creemos que todos los tipos de impuesto cedido antes citados encuentran cabida en el concepto constitucional. Ahora bien, que la anterior clasificación tenga cabida en el lacónico artículo 157.1 de la Norma fundamental no es difícil, ni empece tampoco que pueda ser criticable desde otras perspectivas. En efecto, la confirmada polisemia de los impuestos cedidos los ha transformado en una especie de figuras *mutables* que pueden adoptar formas muy diversas en función de las potestades atribuidas, lo que no hace sino poner de manifiesto, una vez más, la alarmante confusión del legislador acerca de las categorías previstas en el artículo 157.1 de la Constitución. En este sentido, vuelve a ser cierto lo que hace unos años apuntaba J. J. ZORNOZA PÉREZ y es que, en la configuración de los modelos y sistemas de financiación autonómica se lleva a cabo “una cierta manipulación de los recursos de las Comunidades Autónomas para alcanzar los objetivos que en cada momento –en términos del volumen de ingresos puesto a su disposición- resultaran asumibles para las partes intervinientes en las negociaciones dirigidas a la configuración de dichos modelos”³⁴³. El problema de fondo es que, como advirtiera posteriormente J. RAMALLO MASSANET “si el sistema se construye a partir de la finalidad cuantitativa a la que cada uno quiere llegar, dicha construcción corre el riesgo evidente de desarrollarse al margen de cualesquiera categorías jurídicas, que indudablemente se verán desbordadas o

³⁴² HESSE, K.: *Escritos...* Op. Cit. Pág. 109; DE VEGA, P.: *La reforma constitucional...* Op. Cit. Págs. 182 y siguientes.

³⁴³ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los recursos...” Op. Cit. Pág. 4, y pág. 12.



simplemente ignoradas, y que en última instancia conducirá al desorden o simplemente al más puro arbitrio”³⁴⁴. Y es que, en definitiva, la citada confusión termina a su vez teniendo consecuencias sobre la consecución de la corresponsabilidad fiscal que, recordemos, es el objetivo principal a que obedece la reforma de la figura de los impuestos cedidos. En efecto, en la medida se incluyen en el mismo grupo recursos cuya contribución al citado desarrollo de la autonomía financiera autonómica es muy diversa, el sistema pierde en claridad y transparencia. Si a esto se le suma que los mecanismos financieros del sistema de financiación autonómica posiblemente no sean los más adecuados para garantizar dicho principio, y que por la operatividad de la normativa supletoria las Comunidades Autónomas ni siquiera se ven *obligadas* a ejercer sus nuevas potestades normativas, no resulta difícil vaticinar un fracaso del sistema de corresponsabilidad fiscal.

Por último, es preciso señalar que la respuesta a la pregunta de si la Constitución *debería* contener un concepto explícito y delimitado de impuesto cedido seguramente excede del ámbito de un análisis jurídico³⁴⁵. En definitiva, que la Constitución contenga o no un concepto de impuesto cedido estará directamente relacionado con el grado de concreción que se le haya querido dar al sistema de financiación autonómica que, como hemos podido comprobar, no es elevado.

³⁴⁴ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 402.

³⁴⁵ RAMALLO MASSANET, J.: “Prólogo” a: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La Gestión....Op. Cit. Pág. 32.*

CAPÍTULO SEGUNDO: LA ARTICULACIÓN JURÍDICA DE LA CESIÓN DE IMPUESTOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

I. INTRODUCCIÓN.

Analizadas la función y el concepto de impuesto cedido, se pretende ahora examinar la cesión de impuestos desde la perspectiva de su articulación jurídica. Dicha articulación ha servido de base, entre otros aspectos de la cesión, para delimitar el concepto de impuesto cedido, según fue anunciado al principio. Con este objetivo, la estructura del capítulo será como sigue: en primer lugar, se llevará a cabo un análisis de los títulos competenciales que sustentan el poder tributario de las Comunidades Autónomas. Ello es necesario fundamentalmente por dos razones: para determinar el fundamento constitucional de la atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos, *prius* lógico indiscutible para analizar el procedimiento de cesión, y para determinar si existe un reparto implícito de materias competenciales tributarias en nuestra Constitución, lo que como se comprobará más adelante, constituye a su vez una cuestión necesariamente previa a la determinación del alcance que puede tener la cesión de impuestos.

En segundo lugar, se examinarán el papel y la función que cumplen las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad que desarrollan la cesión de impuestos: la LOFCA y los Estatutos de Autonomía. En este examen será especialmente relevante el estudio de las relaciones entre ellas. No se analizará ahí el papel que cumplen las *leyes marco* de cesión de impuestos. Aunque integrantes a su vez del citado bloque de la constitucionalidad, la aparición de esta clase de leyes en el juego de la cesión de impuestos es lógica y temporalmente posterior, por lo que su análisis sólo puede comprenderse adecuadamente una vez analizadas las otras dos leyes del bloque. Concluida esta tarea, se habrán sentado ya las bases para poder analizar en detalle los procedimientos de atribución de competencias sobre los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas. Este estudio se llevará a cabo, en tercer lugar, diferenciando cada una de las tres competencias que pueden ser atribuidas a las Comunidades. Es aquí donde tendrá especial relevancia el análisis del mecanismo de la ley marco. La técnica que encierra esta clase de ley, hasta 1997

inédita en nuestro ordenamiento, presenta unos particulares y, en general, difusos perfiles jurídicos que será conveniente tratar. Para finalizar el análisis de la articulación jurídica de la cesión de impuestos, se dedicará un epígrafe a analizar el problema de la supletoriedad de la normativa estatal en esta materia.

Por último, es preciso tener en cuenta que la labor que nos proponemos llevar a cabo se ve en buena medida dificultada porque, retomando una idea que apuntamos al principio de este estudio, la articulación conforme a Derecho de las piezas de la financiación autonómica nunca ha constituido una preocupación principal en una de las cuestiones que, en mayor medida, han estado al albur de los acuerdos políticos. Buena prueba de ello es que, a pesar de que la fórmula normativa empleada en 1997 para la ampliación competencial sobre los impuestos cedidos fue objeto de duras críticas doctrinales, constituyendo, asimismo, uno de los principales argumentos de los recursos de inconstitucionalidad presentados por las Comunidades Autónomas que no aceptaron el modelo, pasados los años, y con motivo de la aprobación de un nuevo modelo (que nace con vocación de ser *sistema*) de financiación autonómica, el citado problema -el de *cómo* se deba articular normativamente la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos- ha estado ausente del debate parlamentario sobre estas leyes que tuvo lugar durante los meses de octubre a diciembre de 2001. Por el contrario, este debate pivotó en torno a las cantidades que las Comunidades irían a percibir, confirmándose así algo que viene siendo habitual en materia de financiación autonómica y es que la preocupación por que el sistema sea jurídicamente coherente con las categorías existentes, o bien no se plantea, o se ha hecho de manera secundaria. Parece haberse seguido la tan criticada máxima expresada por J. RUIZ-HUERTA CARBONELL y J. LÓPEZ LABORDA; “si las propuestas se sustentan en criterios de eficacia y eficiencia, las consideraciones jurídicas sólo deben plantearse en un segundo momento. En otras palabras, es preciso reconocer el carácter esencialmente instrumental del marco normativo”³⁴⁶.

³⁴⁶ RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Algunas reflexiones sobre la reforma del sistema de financiación de las Comunidades autónomas”. Cuadernos de Actualidad, IEF,

No es ningún secreto que las ampliaciones competenciales en materia de impuestos cedidos han constituido auténticas monedas de cambio en transacciones políticas, lo que ha provocado, como decimos, un olvido tal de los mecanismos previstos en las normas para la redistribución de competencias, que reconducir la cesión de impuestos a la lógica jurídica nos presenta un reto nada desdeñable.

II. LOS TÍTULOS COMPETENCIALES PARA LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS EN LA CONSTITUCIÓN.

1. El reparto del poder tributario en la Constitución: los títulos competenciales.

En este apartado del estudio nos ocuparemos del reparto del poder tributario en la Constitución, entendido como poder de establecer y regular tributos. Siendo cierto que dicho poder de establecer tributos *ex novo* o de regular aspectos tributarios es perfectamente deslindable de las competencias de gestión y rendimiento, no podemos prescindir totalmente del estudio de estas últimas, ya que existen importantes conexiones entre estas competencias, especialmente, como se verá, en lo que se refiere a la cesión de impuestos. Por ello, aunque aquí se prestará atención primordial a los títulos competenciales que hacen referencia a las potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria, se analizará también, cuando ello sea procedente, la distribución del resto de competencias tributarias³⁴⁷.

núm. 3/1995, pág. 106. Véase la crítica que a estos planteamientos realizaban J. ZORNOZA PÉREZ, en: "Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Págs. 4036 y siguientes; y RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 405, donde afirma que "plantear la dialéctica entre eficacia/eficiencia de un lado, y juridicidad de otro, en términos de subordinación e instrumentalidad de la segunda respecto de las primeras supone, cuanto menos, desconocer el significado y función de la Ley...pero supone también correr el riesgo de que las modificaciones se hagan claramente al margen de la Ley, cuando no directamente en contra de ella".

³⁴⁷ Parte de similar premisa metodológica J. M. BARQUERO ESTEVAN que, tras reconocer la existencia de tres competencias tributarias perfectamente diferenciadas, afirma que "aunque como ha señalado la doctrina tal distribución [del poder tributario] no puede estudiarse sin diferenciar claramente cada uno de estos tres elementos, tampoco parece que el estudio separado de cada uno de

El objetivo último de este apartado es en realidad doble: en primer lugar, determinar qué títulos competenciales sustentan la cesión de impuestos. En segundo, averiguar si, como se ha sostenido desde algunos sectores doctrinales, en la Constitución hay un reparto implícito de materias imponibles. Se trata en definitiva de verificar si se encuentra predeterminada la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la Constitución. Partiendo de que el poder tributario autonómico nace como un poder *limitado*, en coherencia con el propio significado constitucional del principio de *autonomía*, es necesario determinar si los impuestos que en los momentos actuales son de titularidad estatal, y que han sido objeto de cesión con competencias normativas a las Comunidades Autónomas, deben seguir siendo necesariamente de regulación estatal, de forma que sobre ellos el Estado no puede renunciar ni a la titularidad ni al ejercicio de las competencias más relevantes sobre los mismos, de donde resultaría una auténtica *reserva* a favor del Estado derivada de la función que, en el sistema tributario, cumplen los citados impuestos. Así, este análisis constituye un *prius* lógico al estudio de la *cesión*³⁴⁸ de competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos, además de ser necesariamente previo a la determinación del papel que cumplen las normas que los modulan, que en estos momentos son los Estatutos de Autonomía, la LOFCA, la LSF y las leyes específicas de cesión de impuestos.

1.1. La materia tributaria como materia competencial.

Antes de analizar el contenido de los títulos competenciales, es necesario examinar y dejar sentada la siguiente premisa: la materia tributaria es una materia

ellos pueda desvincularse de manera absoluta del contexto en el que se inserta”; en: *La gestión de los tributos locales...* Op. Cit. Pág. 71.

³⁴⁸ Empleamos aquí a propósito el término “cesión”, aún siendo conscientes que no responde a ninguna de las técnicas de distribución competencial existentes en nuestro Ordenamiento. Más adelante podremos especificar con mayor precisión a qué técnica obedece.

competencial³⁴⁹. Es cierto que, como vamos a ver con detenimiento, dicha materia presenta algunas peculiaridades con respecto del resto de materias constitucionales. Sin embargo, ello no es óbice para poder afirmar su sustantividad propia como materia competencial, como por otro lado ha resaltado entre nosotros J. RAMALLO MASSANET, señalando que: “los tributos son una competencia o “materia” que debe integrarse con el resto de materias susceptibles de ser objeto de reparto competencias entre el Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales, y de sus recíprocas relaciones. Pero no con el fin de lograr la identidad de configuración entre todas ellas sino, por el contrario, para que se tenga en cuenta que, “a pesar” de la peculiar configuración de las competencias tributarias, las mismas no dejan de formar parte de la configuración jurídico-pública de estos Entes. Creo, en consecuencia, que se trata de evitar dos cosas: ni hay que perseguir a priori la homogeneidad en la configuración de todas ellas, doblegando a las tributarias, ni hay que expulsarlas del tratamiento y estudio del régimen jurídico competencial porque “son un poco raras””³⁵⁰.

Sin duda la particularidad principal que presenta la materia tributaria, como parte de la más amplia materia financiera, con respecto del resto de materias, es su carácter instrumental o medial. En ese sentido, el poder tributario autonómico es principalmente un poder instrumentado a la financiación de sus competencias materiales, de manera que, como se vio en el primer capítulo de esta obra, forma parte de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, garantía de su autonomía política. Si bien, como también se expuso en otro lugar, el poder

³⁴⁹ Sin desdeñar la dificultad que plantea, en general, deslindar los conceptos de *materia* y *competencia*, hasta el punto que es probablemente el análisis caso por caso la única manera de poder delimitar ambos conceptos en relación con un concreto ámbito de la realidad social; al respecto: AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de autonomía y su posición en el Ordenamiento Jurídico*. Madrid: CEC, 1996, págs. 247 y siguientes, y 496 y siguientes.

³⁵⁰ RAMALLO MASSANET, J.: “Prólogo” a: BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*. Madrid: Civitas, 1998, pág. 17. Esta idea ya había sido expresada por el autor en: “El reparto de competencias...” Op. Cit. Pág. 531 y reiterada más adelante en: “Prólogo” a: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La Gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas, 2000. Al respecto véase también: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: posibilidades y límites”. CT, núm. 92/1999, pág.61.

tributario no agota ni mucho menos el contenido de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, pues los tributos propios o tributos donde las Comunidades hayan normado no son la única fuente de ingresos de las Haciendas autonómicas. Por eso, como premisa de partida, la posible posición de supremacía del Estado en relación con el poder tributario no es ni mucho menos incompatible con el reconocimiento de autonomía financiera a las Comunidades Autónomas.

Ahora bien, siendo cierto que la citada particularidad de la materia tributaria como una materia instrumental no debe suponer, como bien afirma RAMALLO, su expulsión del sistema de distribución de competencias contenido en la Constitución, es preciso tener en cuenta que dicho carácter instrumental explica la parquedad de la Norma fundamental en relación con su reparto entre los distintos entes de gobierno, debido principalmente a la indefinición del modelo de Estado. En efecto, en el momento de aprobación de la Constitución, las Comunidades Autónomas ni siquiera existen, y teniendo en cuenta que la propia norma no las considera como entes *necesarios* de la organización territorial sino *eventuales*, esto es, entes que, cumplidas determinadas condiciones y siguiendo un procedimiento constitucionalmente establecido, *podrán* constituirse, es comprensible que la definición de un modelo de financiación autonómica, *lógicamente* posterior a su existencia, quede postergada a la verificación de la misma.

Esta indeterminación de la Constitución acerca del reparto final de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas hace necesario analizar otras normas que desarrollan dicha distribución. Por ello, examinados los citados títulos competenciales en la Constitución, deberemos pasar al estudio de las dos normas que los desarrollan: la LOFCA y los Estatutos de autonomía, teniendo siempre presente el papel que en la interpretación de tanto los títulos competenciales como de la función y relaciones entre sí de estas dos normas ha jugado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, si bien teniendo en cuenta que este órgano, conviene advertirlo ya, ha perdido no pocas ocasiones de introducir algo de claridad y coherencia en la materia en la que ahora nos adentramos. Algo que sin

duda ha contribuido a la indeterminación que, aún a estas alturas, existe sobre muchos de los elementos del sistema. Tiene razón M. MEDINA GUERRERO cuando afirma que el reparto del poder tributario es “la cuestión atinente a la Hacienda autonómica más desafortunadamente resuelta por el texto constitucional”, de forma que “la confusión es, sin excepción, el elemento reinante en todo el proceso constituyente a la hora de abordar el reparto del poder tributario”³⁵¹.

1.2. La distribución del poder tributario en la Constitución.

La ubicación de los títulos competenciales relacionados con el poder tributario en nuestra Constitución es como sigue: el artículo 133, situado en el Título séptimo (*Economía y Hacienda*), establece, en su apartado primero, que “*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*”; y en su apartado segundo, que “*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*”. El artículo 149.1.14^a, ubicado en el Título octavo de la Norma fundamental, (*De la organización territorial del Estado*), establece que el Estado tendrá competencia exclusiva sobre “*Hacienda general y Deuda del Estado*”. Por último, el artículo 157.1, ubicado en el mismo Título, establece que “*Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por...a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado; b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*”. Resulta evidente la existencia de una estrecha relación entre los artículos citados si bien, como veremos, cumplen funciones distintas.

³⁵¹ MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema...* Op. Cit. Pág. 348.

1.2.1. Los títulos competenciales en materia tributaria.

Lo primero que llama la atención es que el poder tributario no se encuentra en la doble lista de los artículos 148 y 149, a pesar de que es en estos preceptos donde se contiene la propuesta principal de reparto de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas³⁵². En relación con esto se ha afirmado que la no inclusión del poder tributario en los citados listados constituye una excepción al dogma del legislador completo³⁵³. Sin embargo, hay que tener en cuenta que tampoco estos dos preceptos agotan las materias que pueden ser objeto de asunción mediante Estatuto, según afirmaba tempranamente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 95/1985, de 29 de julio (FJ. 6º): *“en principio, las competencias que pueden asumir las Comunidades Autónomas son las que derivan de los artículos 148 y 149 de la Constitución...ahora bien, aunque es cierto que tales preceptos constitucionales constituyen el marco básico de la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, en consecuencia, el marco de referencia principal que han de tener en cuenta los Estatutos de autonomía a la hora de determinar las competencias que asume cada Comunidad, no está excluido que algunas de éstas tengan su base en otros preceptos constitucionales. Así, el artículo 147.2.d) de la Constitución al referirse a las competencias contenidas en los Estatutos, no remite exclusivamente a las determinadas en el título VIII, sino que lo hace, más amplia y generosamente, al “marco establecido en la Constitución”*”³⁵⁴.

³⁵² Si bien el artículo 148 es en realidad una norma transitoria, siendo el 149 el precepto que contiene la citada propuesta de distribución competencial.

³⁵³ Al respecto véase: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos competenciales...Op. Cit. Pág. 63, nota núm. 10; Se basa el autor en la tesis de VIVER Y PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales*...Op. Cit. Págs. 101 y siguientes.

³⁵⁴ Téngase en cuenta que esta Sentencia ha sido objeto de una severa crítica por C. VIVER I PI-SUNYER, porque entiende el autor que con este razonamiento el Tribunal considera “que todos los artículos de la Constitución atribuyen competencias al Estado y, por tanto, acotan materialmente la titularidad de las Comunidades autónomas”; en: *Materias competenciales*...Op. Cit. Pág. 104

Los preceptos que enmarcan el poder tributario autonómico en la Constitución son los artículos 133.2 y 157.1, mientras que el estatal se encuentra en la conjunción de los artículos 133.1 y 149.1.14³⁵⁵. Como veremos más adelante, este último precepto atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la “*Hacienda general*”. Dicha atribución planteó en un principio la duda de si implicaba, a *contrario*, la ausencia de atribución de dicha competencia a las Comunidades Autónomas. El problema quedó zanjado con la STC 14/1986, de 31 de enero, donde afirma el Tribunal que “...atribuida al Estado la competencia exclusiva en materia de “*Hacienda General*” (149.1.14 CE), sin que figure en ningún momento entre las que pueden atribuirse a las Comunidades Autónomas la “*Hacienda regional*” o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (art. 148 CE), ello no es obstáculo a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas Comunidades, bien que para alcanzar esta conclusión las opiniones a veces tomen pie en preceptos diversos, como pueden ser el art. 156 CE, que les atribuye autonomía financiera, el 157.3 referente al “ejercicio de las competencias financieras”, con previsión de su desarrollo por Ley Orgánica, como así lo ha sido, o incluso por mor de lo admitido en el art. 149.3 CE, por tratarse de una materia no expresamente atribuida al Estado por la Constitución y que por ello puede ser asumida por los Estatutos de autonomía, pudiéndose resumir tales criterios prácticamente unánimes en el sentido de que, aún sin manifestación expresa incluida en el art. 148 CE, del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma.” (FJ. 2º). Seguía el Tribunal aquí la tesis que años antes había apuntado J. LASARTE ÁLVAREZ³⁵⁶. Ninguna duda plantea pues, la

³⁵⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos competenciales...Op. Cit. Págs. 62 y siguientes.

³⁵⁶ LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”; en: AA.VV.: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho vol. II*. Madrid: IEF, 1979 (trabajo también publicado en REDF, núm. 22/1979), págs. 1261 y 1262.

competencia autonómica exclusiva de las Comunidades Autónomas sobre sus Haciendas y, en consecuencia, sobre los recursos que las integran.

La competencia de establecer tributos, principal manifestación del poder tributario, se reconoce a las Comunidades Autónomas en la conjunción de los artículos 133.2 y 157.1 de la Constitución. Aquí se encuentra por tanto el epicentro de la distribución del poder tributario³⁵⁷, ya que en estos preceptos se enuncia la potestad de establecer tributos, señalándose además quiénes pueden hacerlo: el Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales, y quién puede hacerlo sin necesidad de que exista ninguna otra norma interpuesta: el Estado, que en consecuencia ostenta una posición de superioridad con respecto de los Entes Locales y las Comunidades Autónomas. Como es sabido, la redacción del artículo 133 suscitó en el pasado la duda de si el poder tributario autonómico era un poder *derivado*, frente al del Estado, que es *originario*. Esta discusión no tiene mayor trascendencia si se interpreta, siguiendo a J. RAMALLO MASSANET, en el sentido de que ambos poderes son originarios, en tanto que reconocidos por la Constitución (artículo 133.1 para el Estado y 157.1.b) para las Comunidades Autónomas, aunque la legislación territorial es siempre de segundo grado en la medida en que puede estar condicionada por una ley estatal, el Estatuto de autonomía, o por otra ley, como las leyes del 150 o la ley del 157.3³⁵⁸. Como es sabido, esta redacción es

³⁵⁷ J. RAMALLO MASSANET: "Incidencia...Op. Cit. Pág. 114 y siguientes, y, por el mismo autor: "Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria". CT, núm. 67/1993, pág. 115; CAZORLA PRIETO, L. M.: *Poder tributario*...Op. Cit. Págs. 245 y siguientes; FALCÓN Y TELLA, R.: "La distribución...Op. Cit. 536 y siguientes; DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Reflexiones sobre la financiación...Op. Cit. Págs. 442 y siguientes; BARQUERO ESTEVAN, J.: *La gestión de los tributos*...Op. Cit. Págs. 165 y siguientes. De manera que es título competencial "tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas, puesto que en el mismo es posible identificar tanto las competencias tributarias normativa y administrativa como la competencia tributaria sobre el rendimiento", como señala A. GARCÍA MARTÍNEZ; en: "Los títulos competenciales...Op. Cit. Pág. 66. Hay así acuerdo doctrinal en la importancia del citado precepto en la distribución del poder tributario, pero como se verá más adelante, hay también importantes discrepancias sobre si del mismo es posible deducir que el poder tributario se otorga a las Comunidades Autónomas directamente por la Constitución.

³⁵⁸ RAMALLO MASSANET, J.: "Incidencia...Op. Cit. Pág. 78, y "El reparto...Op. Cit. Pág. 517.

consecuencia de la inicial identificación entre poder tributario y soberanía que impregnó todo el debate constituyente³⁵⁹.

Por otro lado, la finalidad del artículo 157 es establecer que las Comunidades Autónomas dispondrán de una Hacienda, en garantía de su autonomía financiera, y que ésta estará integrada por los recursos enumerados en su apartado primero, sobre los que podrá ejercer las correspondientes potestades, en función de lo establecido en los Estatutos de autonomía y en la LOFCA, como veremos. Supone este precepto la garantía de que las Comunidades Autónomas, si así lo deciden (principio dispositivo) podrán tener entre sus recursos los tributos propios, creados como consecuencia del poder de inventar impuestos que le otorga el artículo 133.2. Esta lectura del apartado primero del artículo 157 como un *derecho* de las Comunidades Autónomas a disponer de tributos propios en su Hacienda si así lo deciden, implica lógicamente una *obligación* del Estado de permitir a las Comunidades el ejercicio de dicho poder. Según afirmó tempranamente J. RAMALLO MASSANET, “el artículo 157.1...no establece unas competencias financieras paralelas a las competencias del artículo 148.1, sino que enumera una serie de recursos propios de las Comunidades Autónomas que son los que constituirán el contenido de una competencia, no

³⁵⁹ Como ha afirmado J. RAMALLO MASSANET, el concepto de soberanía no sirve para explicar el reparto de poderes en un Estado descentralizado, donde la cuestión principal es la distribución de competencias, y por lo que hace al poder tributario, “no sólo es inútil sino también perturbador cualquier tipo de vinculación del poder tributario al concepto de soberanía. Más bien se trata de analizar los distintos ámbitos competenciales y los órdenes jurídicos que los regulan”; en: “El reparto de competencias tributarias...Op. Cit. Pág. 528. Sobre esta desvinculación entre poder tributario y soberanía, pueden verse, sin ánimo de exhaustividad, los siguientes trabajos: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio*...Op. Cit. Pág. 217. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*. Madrid: IEF, 1981, pág. 237 y siguientes. CASADO OLLERO, G.: “Capacidades normativas de las Comunidades Autónomas”; en: AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*. Madrid: MAP, 1998, págs. 25 a 27; FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, en AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda*. Madrid: MEH, 1987, págs. 503 y siguientes. Por el contrario, J. PÉREZ ROYO parece seguir sosteniendo esta vinculación entre poder tributario y soberanía: “...la competencia legislativa sobre los impuestos se ha considerado, desde siempre, una nota característica de “lo estatal”, una, por utilizar la terminología clásica de BODINO, de las “señales características de la soberanía”. Por eso el constituyente decidió declarar expresamente que el poder tributario originario reside exclusivamente en el Estado y que dicho poder tributario tiene que ejercerse siempre “mediante ley” (artículos 133.1 y 2 C.E.); en: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*. Madrid: Mc Graw-Hill, 1997, pág. 116.

aludida expresamente en la Constitución, que está garantizada en el artículo 156.1, y que se ejercerá en los términos del artículo 133.2 (por lo que al apartado 1.b) del artículo 157 se refiere, es decir, a los tributos propios) y en los términos del artículo 158 (por lo que al apartado 1, c), del artículo 157 afecta, es decir, a las transferencias y asignaciones presupuestarias. En los demás casos del artículo 157.1, la existencia de estos recursos implica tácitamente una competencia...³⁶⁰. En consecuencia, el Estado no podrá, mediante el ejercicio de su poder tributario o de sus competencias en relación con el autonómico, vaciar de contenido el citado derecho³⁶¹. Constituye ésta una obligación de permitir una opción a las Comunidades Autónomas. Tomando como supuesto similar la doctrina de las *bases*, se afirmaba que las mismas deben permitir a las Comunidades Autónomas una actividad de desarrollo legislativo tal que quepa el ejercicio de diversas opciones, pues sólo así se garantiza efectivamente la autonomía política³⁶². En definitiva, se trata de permitir a las Comunidades una *opción* de ejercicio de poder tributario, lo que implica la disponibilidad sobre determinadas materias imponibles, en garantía de su autonomía financiera, principio que pierde su significado si se elimina toda opción para que las

³⁶⁰ RAMALLO MASSANET, J.: “Incidencia de la Constitución española de 1978...Op. Cit. Págs. 109 y 110; En sentido similar, R. FALCÓN Y TELLA, que afirma que el artículo 157.3 de la Constitución supone ya el reconocimiento de competencias a las Comunidades Autónomas, que el Estado podrá regular; en: “La distribución de competencias...Op. Cit. Pág. 515. Para A. BAYONA ROCAMORA, el citado precepto se estaría refiriendo no a competencias sino a *potestades*, debido a que, en su opinión, “no se trata de un supuesto equiparable al régimen propio de distribución competencial que resulta de los artículos 148 y 149 de la Constitución y de las correspondientes cláusulas estatutarias” pues “lo que en definitiva se condiciona es el ejercicio del poder normativo autonómico para regular las diversas fuentes de ingresos”; en: *El derecho a legislar en el Estado autonómico*. Barcelona: Tecnos-Escuela d’Administració Pública de Catalunya, 1992, pág. 137, nota núm. 49; en idéntico sentido: DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones sobre la financiación...Op. Cit. Págs. 427 y siguientes.

³⁶¹ Pues ninguna competencia puede interpretarse de manera que otra quede total o parcialmente anulada, como ha afirmado el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones (por ejemplo, en la STC 72/1983, de 29 de julio, FJ 3º). Véase al respecto VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales*...Op. Cit. Págs. 174 a 180.

En sentido similar se pronunciaban A. AGULLÓ AGÜERO y J. J. FERREIRO LAPATZA, aunque en relación con la financiación de las Haciendas locales, al afirmar que “la configuración mínima de las Haciendas locales que establece el artículo 142 de la Constitución en base a tributos propios y participaciones en los del Estado y las Comunidades Autónomas, tiene carácter necesario para todos y, por consiguiente, indisponible por el legislador...”; en: “Las participaciones...Op. Cit. Pág. 203.

³⁶² Véase al respecto: TORNOS, J., en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico*...Op. Cit. Pág. 144.

Comunidades Autónomas puedan contar con recursos propios, según se vio en el primer capítulo de este estudio.

Adicionalmente, el artículo 157 caracteriza el poder tributario autonómico como *limitado y limitable* por el Estado. El precepto establece expresamente que las potestades contenidas en su apartado primero son potestades que ya desde la propia Constitución se encuentran limitadas: en primer lugar, porque de acuerdo con el artículo 157.2 “*Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios*”. Y en segundo, porque el artículo 157.3 contiene una habilitación al Estado para que module el ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias enumeradas en número 1 del precepto.

Así, dos conclusiones generales cabe extraer de los anteriores títulos competenciales relativos al poder tributario autonómico: en primer lugar, que dicho poder se encuentra ya limitado por la propia Constitución y que es además susceptible de ser limitado en mayor medida por el Estado. En segundo, que en cualquier caso éste debe respetar un mínimo que le es indisponible, lo que se traduce en la obligación de garantizar espacio fiscal, o disponibilidad sobre algunas materias imponibles, a las Comunidades Autónomas, en garantía de su autonomía financiera.

Una vez examinados brevemente los anteriores títulos competenciales directamente relacionados con el poder tributario autonómico, es preciso prestar atención al significado del título contenido en el artículo 149.1.14^a de la Constitución. Conviene adelantar que, al igual que ocurre en otros aspectos de la financiación autonómica, en relación con la interpretación de este precepto sólo parece haber acuerdo doctrinal en la indeterminabilidad del concepto “*Hacienda general*”³⁶³, confusión a la que en buena medida ha contribuido, con su falta de definición, el propio Tribunal Constitucional³⁶⁴.

En la doctrina, el análisis del artículo 149.1.14ª de la Constitución se ha centrado en determinar si, con amparo en este título competencial, y poniéndolo en relación con el contenido en el artículo 149.1.1ª de la Constitución, el Estado puede, o debe, regular las condiciones generales del deber de contribuir para que éstas sean uniformes en todo el Estado. En concreto, se pretendía responder a la pregunta de si la LGT es aplicable a la gestión de los tributos propios autonómicos³⁶⁵. Este problema desborda con creces el objeto de nuestro trabajo, donde se prescinde del análisis de las competencias de gestión³⁶⁶, pero tiene interés prestar aquí atención a la interpretación mayoritaria de este precepto para estar en condiciones de dilucidar

³⁶³ Como señala M. T. SOLER ROCH, en: “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”. CT, núm. 59/1991, pág. 117; en sentido similar, véase: HERRERA MOLINA, P. M.: “La Ley Foral General Tributaria frente a las competencias exclusivas del Estado”. Pamplona: Gobierno de Navarra. Departamento de Economía y Hacienda, 2001, págs. 196 y siguientes.

³⁶⁴ Aunque, según P. OLIVERA MASSÓ, la falta de definición del Tribunal en relación con este título competencial se debe a que el propio legislador aún no se ha definido al respecto, por lo que el Alto Tribunal no estaría más que intentando mantenerse en su posición de “legislador negativo”, en “Los conceptos constitucionales de Hacienda general...Op. Cit. Pág. 111. Jurisprudencia que resumen y comentan: RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-1989). REDF, núm. 66/1990; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. RHAYL, núm. 65/1992 y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Reseña de jurisprudencia: Hacienda general y autonomía financiera”. RVHP, *Palau 14*, núm. 3/1989. Véase también en relación con esta jurisprudencia: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...*Op. Cit. Págs. 431 a 435.

³⁶⁵ Para J. RAMALLO MASSANET, “Estructura constitucional..Op. Cit. Págs. 115 y siguientes, las condiciones de ejercicio del deber de contribuir deben ser iguales en todo el territorio español, con independencia de la naturaleza estatal o autonómica del tributo, siendo competencia del Estado garantizar dicha igualdad en virtud del artículo 149.1.14ª; en el mismo sentido: OLIVERA MASSO, P.: “Los conceptos constitucionales de hacienda general, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado”. CT, núm. 71/1994, págs. 108 y siguientes. QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...*Op. Cit. Págs. 95 y siguientes.

Por el contrario, C. PALAO TABOADA, no considera necesaria ni constitucionalmente exigible dicha igualdad; en: “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”. REDF, núm. 100/1998, pág. 539.

³⁶⁶ Entre otras razones, porque consideramos que el conjunto de problemas que plantea la gestión de los tributos autonómicos ha sido ya resuelto por GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas, 2000 (*in toto*); véase también al respecto nuestra “Recensión” a este trabajo, en: CT, núm. 99/2001.

hasta qué punto permite al Estado limitar el poder tributario de las Comunidades Autónomas. Pese a haber sido ésta la interpretación inicial del artículo 149.1.14³⁶⁷, en el citado precepto con “*Hacienda general*” no se pretende hacer referencia a la competencia exclusiva del Estado sobre su propia Hacienda sino a algo distinto, pues parece evidente que sólo el Estado puede tener competencia sobre su propia Hacienda, de la misma manera que ha deducido el Tribunal Constitucional con respecto de la Hacienda autonómica, por lo que no parece que sea preciso un título competencial. Así, el concepto *Hacienda general* hace referencia a una competencia distinta de la competencia que cada Ente, según el alcance de su autonomía financiera, tiene sobre su propia Hacienda. Hay cierto acuerdo en que el mencionado título se encuentra íntimamente vinculado con el concepto de *interés general*³⁶⁸ cuya consecución, según señalaba tempranamente el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 42/1981, de 22 de diciembre “*queda confiada a los órganos generales del Estado, lo que se traduce en la atribución al mismo de una serie de competencias*”. En consecuencia, como señala P. OLIVERA MASSÓ, “el adjetivo “general” hace referencia a que la competencia exclusiva del Estado se limita o reconduce a la regulación de aquellos aspectos del régimen jurídico de las Haciendas Públicas que permitan establecer un mínimo común denominador, o una regulación “general” o común entre todas ellas”³⁶⁹. Desde esta perspectiva, puede sostenerse que el citado título competencial actúa como una cláusula residual, pues atribuye al Estado una competencia exclusiva sobre todas las instituciones financieras de los Entes territoriales, con las excepciones previstas en la Constitución. Constituirían dichas excepciones la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (artículo 156) y la de las Corporaciones locales, así como el principio de suficiencia de éstas

³⁶⁷ Para una explicación de las distintas posturas doctrinales, puede verse: HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacienda general...Op. Cit. Págs. 523 y siguientes; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia*...Op. Cit. Pág. 429 y siguientes. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos...Op. Cit. Pág. 83.

³⁶⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución de competencias...Op. Cit. Pág. 508. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La actividad financiera...Op. Cit. Pág. 250; SOLER ROCH, M. T.: “Las posibilidades...Op. Cit. Pág. 117; RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional...Op. Cit. Págs. 115 y siguientes.

(artículos 137 y 142)³⁷⁰. Y ello porque, si es cierto que el concepto de “interés general” representa una de las concreciones del principio de unidad, y que éste conlleva la reserva de determinadas competencias al Estado, no lo es menos que en un sistema descentralizado la unidad debe poder compatibilizarse con la autonomía, lo que implica una reserva de funciones para los entes subcentrales, a los que la Constitución reconoce la protección de sus intereses respectivos³⁷¹.

Ahora bien, la conexión del artículo 149.1.14ª con el concepto de interés general no puede suponer una reinterpretación de competencias a posteriori, pues “lo que el interés general demanda a efectos de funciones y atribuciones estatales ya ha sido traducido por el propio constituyente y plasmado en la propia Constitución, que es la que concreta el alcance mínimo e imprescindible de los poderes del Estado y de las condiciones de su ejercicio”³⁷². Desde esta perspectiva, la interpretación del artículo 149.1.14ª de la Constitución que parece más adecuada es la que entiende que contiene una competencia de coordinación entre las distintas Haciendas que, en el caso de la autonómica, sería instrumental al principio de coordinación enunciado en el artículo 156.1 de la Constitución³⁷³. La atribución de dicha competencia al

³⁶⁹ OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales...Op. Cit. Pág. 112.

³⁷⁰ CAYÓN GALIARDO, A.: “Las Haciendas Locales. Comentario al artículo 142 de la Constitución”, en: *Comentarios a las leyes políticas, tomo X*. Madrid: EDESA, 1985, pág. 567. HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacienda General...Op. Cit. Pág. 533; FERREIRO LAPATZA, J. J.; AGULLÓ AGÜERO, A.: “Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado”, en REDF, núm. 70/1991, pág. 209; FALCÓN Y TELLERÍA, R.: “La distribución de competencias...Op. Cit. Págs. 146 y siguientes; SOLER ROCH, M. T.: “Las posibilidades de aplicación de la proyectada...Op. Cit. Pág. 117.

³⁷¹ BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...Op. Cit. Pág. 85.*

³⁷² BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...Op. Cit. Pág. 86 y págs. 93 y siguientes*; se trata de una idea que había sido tempranamente señalado por el Tribunal Constitucional, afirmando que “*el sistema de delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, que ya ha sido configurado por la Constitución teniendo presente el interés general -en el presente caso, reservando al Estado la competencia sobre las bases- vincula a todos los poderes públicos, y el legislador estatal no puede incidir en él sin una expresa previsión constitucional o estatutaria*” (STC 76/1983, FJ 4º y 48/1988, de 22 marzo, FJ 4º, entre otras); véase también al respecto: MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público t. I...Op. Cit. Pág. 203.*

³⁷³ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-1989)”. REDF, núm. 66/1990, pág. 250; RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”. CT,

Estado encontraría su fundamento último en que los principios de justicia tributaria “representan un interés general, de forma que sólo entendiéndolas comprendidas en el ámbito material de la Hacienda general es posible que el Estado les dé cumplida satisfacción, garantizando así la unidad y la coherencia de todo el sistema y, por lo que a las competencias tributarias respecta, que el cumplimiento del deber de contribuir se realice conforme a los principios consagrados en el artículo 31 de la Constitución”³⁷⁴. De manera que, siguiendo a J. RAMALLO MASSANET “aunque parezca paradójico, lo que...la Constitución posibilita, y por lo tanto no puede dejar de amparar, es que las diferencias entre los ciudadanos o los territorios se den en el terreno sustantivo, en el reparto de la carga tributaria, pero no en el de las condiciones en que dicho deber se tiene que cumplir”³⁷⁵. En consecuencia, el citado título competencial se proyectaría, en lo que atañe al poder tributario autonómico, principalmente sobre los aspectos procedimentales, en la medida en que sea necesario garantizar la igualdad sustancial del deber de contribuir.

Conviene llamar la atención sobre el problema de que la patente indefinición de este título competencial lo convierte en un título propicio para servir de cajón de sastre a diversas clases de competencias, concediéndole así un importante y peligroso potencial expansivo, como ya se ha advertido³⁷⁶. Y así ha ocurrido, en efecto. El Tribunal Constitucional ha llevado a cabo, en ocasiones, una

núm. 67/1993, pág. 114; OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales...Op. Cit. Pág. 114; FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución...Op. Cit. Págs. 507 y 508; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos...Op. Cit. Pág. 85; SOLER ROCH, M. T.: “Las posibilidades...Op. Cit. Pág. 117.

³⁷⁴ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos...Op. Cit. Pág. 85.

³⁷⁵ RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado...Op. Cit. Pág. 114.

³⁷⁶ Véanse al respecto los votos particulares emitidos por C. VIVER PI-SUNYER a las SSTC 163/1994, de 26 de mayo, 164/1994, ambas de 26 de mayo y 216/1994, de 14 de julio, al cual se adherieron L. LÓPEZ GUERRA y C. DE LA VEGA BENAYAS, que advertían del peligroso carácter expansivo de este título competencial.

El problema del peligroso potencial expansivo de determinados títulos competenciales, y de la connivencia que con dicha práctica ha tenido el Tribunal Constitucional en numerosas ocasiones, ha sido puesto de manifiesto, entre otros, en los siguientes trabajos: VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales...*Op. Cit. Págs. 83 y siguientes; JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La Ley autonómica...*Op. Cit. Pág. 163.

interpretación extensiva del artículo 149.1.14ª de la Constitución, lo que claramente representa un peligro para la propia efectividad de la autonomía financiera de las Comunidades autónomas. De esta manera, y a pesar de que generalmente Tribunal ha interpretado que el citado precepto contiene una competencia exclusiva del Estado en materia de coordinación de Haciendas, a menudo el razonamiento empleado para ello es tan sumamente vago e impreciso que deja una peligrosa espita abierta para que dicho título sea empleado a modo de *comodín* que ampare el ejercicio de todo tipo de competencias estatales.

Algunos ejemplos servirán para comprobar la magnitud del problema; en la STC 233/1999, FJ. 4º, el Tribunal recoge su doctrina emitida en la STC 179/1985, ya citada, afirmando que *“Sea cual fuere el contenido que al concepto de Hacienda General se atribuya, no parece discutible, en efecto, que haya de incluirse dentro del mismo una medida que tiene por objeto directo la relación entre la Hacienda estatal y las Haciendas locales y que precisamente se propone como finalidad de saneamiento de éstas para hacer posible que, en el futuro, un nuevo sistema de financiación de las Entidades locales (cuyo establecimiento corresponde también a la competencia estatal), impida la generación de déficit que, en último término, como tantas veces ha ocurrido, hayan de ser atendidos con los recursos de la Hacienda estatal”* y, al entrar a enjuiciar el artículo 1 de la LHL, afirma la naturaleza compartida de la competencia sobre la Hacienda local para el Estado y las Comunidades autónomas. Sin embargo, admite que, en determinados casos, el primero entre a regularla de forma exclusiva, con apoyo en el artículo 149.1.14ª; así será allí donde *“la normativa estatal tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas Haciendas o de medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas de las Corporaciones Locales. O también cuando su finalidad sea la salvaguarda de la suficiencia financiera de las Haciendas locales garantizada por el artículo 142 de la Constitución”*. De acuerdo con esta última Sentencia, al Estado corresponden las relaciones entre distintas Haciendas, el establecimiento de un sistema de financiación local, la regulación de instituciones comunes a distintas Haciendas, así como de medidas de coordinación, y la adopción

de regulaciones tendentes a garantizar la suficiencia de las Entidades locales. Y todo esto únicamente con apoyo en el mencionado artículo 149.1.14ª de la Constitución, lo cual parece una interpretación extensiva de este precepto. Interpretación que además tiene una repercusión muy precisa sobre los márgenes del poder tributario de las Comunidades Autónomas, ya que el sistema local constituye un límite al establecimiento de tributos por éstas, según la interpretación que del artículo 6.3 de la LOFCA ha llevado a cabo el Tribunal Constitucional en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, donde afirma que “resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico”³⁷⁷(FJ. 4º)³⁷⁸. De manera que, si el Estado es el único competente para regular el sistema tributario local, con base en el artículo 149.1.14ª, y éste sistema constituye además un límite tan amplio al autonómico, la restricción al poder tributario autonómico es notable. Posteriormente, en la STC 192/2000, de 13 de julio, (FJ. 6º) se afirma que “la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14ª y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado”³⁷⁹.

Otras veces, la interpretación del Tribunal Constitucional no ha sido ya sólo extensiva, sino incluso inapropiada a la que parece ser la finalidad de este precepto. En efecto, en ocasiones la citada jurisprudencia lo ha empleado de *comodín* para justificar una determinada atribución competencial. Un buen ejemplo lo constituye la STC 49/1995, de 16 de febrero, donde se declara inconstitucional el Impuesto balear sobre las Loterías con base precisamente en este título competencial, pues entiende el Tribunal que el establecimiento de dicho tributo incide sobre el

³⁷⁷ El subrayado es nuestro.

³⁷⁸ Hemos tenido ocasión de analizar esta jurisprudencia y sus consecuencias sobre los límites del poder tributario autonómico en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “El impuesto sobre grandes establecimientos...Op. Cit.

³⁷⁹ El subrayado es nuestro.

monopolio estatal sobre las loterías³⁸⁰. Como ha afirmado J. RAMALLO MASSANET, el razonamiento de esta Sentencia conduce a negar sustantividad propia al poder tributario como título competencial autónomo e independiente³⁸¹.

Esta referencia a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional nos da una idea de los importantes problemas que plantea este precepto como título competencial genérico que es, ya que resulta evidente que puede servir para amparar actuaciones estatales restrictivas de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. No obstante, la jurisprudencia mayoritaria sigue entendiendo que el artículo 149.1.14ª otorga al Estado la competencia para establecer un sistema de relaciones entre las distintas Haciendas territoriales con objeto de asegurar el cumplimiento del principio de coordinación entre todas ellas. Dicha competencia estatal podrá limitar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas exclusivamente cuando ello sea preciso en aras de dicha coordinación³⁸². Para limitar dicho poder la Constitución habilita al Estado a aprobar una ley orgánica. Por eso, no es que determinados aspectos de la mencionada competencia de coordinación del Estado estén reservados a ley orgánica³⁸³, es que el ámbito objetivo de ambas competencias estatales –la derivada del artículo 149.1.14ª y la del 157.3– son diversos³⁸⁴. Lo cual es lógico si se tiene en cuenta que mientras la primera

³⁸⁰ Es posible que el Tribunal acuda a esta interpretación para evitar tener que revisar su doctrina en relación con el artículo 6.2 de la LOFCA, pues con la interpretación estricta que venía manteniendo con anterioridad (STC 37/1987) no hubiera podido apreciarse doble imposición con ningún impuesto estatal; así lo hemos sostenido en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “El impuesto sobre grandes establecimientos...Op. Cit.

³⁸¹ RAMALLO MASSANET, J.: “La asimetría del poder tributario...Op. Cit. Págs. 61 y siguientes; véanse también las críticas vertidas por I. JIMÉNEZ COMPAIRED, en: “El impuesto balear sobre las loterías. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero”. REDF, núm. 90/1996, págs. 383 y siguientes.

³⁸² QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...*Op. Cit. Págs. 100 y siguientes.

³⁸³ Como ha entendido, por ejemplo, P. M. HERRERA MOLINA: “Hacienda general...Op. Cit. Pág. 543.

³⁸⁴ Así lo señalaba P. OLIVERA MASSÓ, afirmando que no es admisible “que en el uso de facultades del artículo 149.1.14ª el Estado esté habilitado para introducir elementos adicionales de homogeneización a los previstos en la LOFCA...no es posible que una norma que no forma parte del

competencia es obligatoria, directamente atribuida por la Constitución al Estado, la segunda es eventual pues, como sabemos, de acuerdo con la dicción del artículo 157.3 de la Constitución, la aprobación de la LOFCA es potestativa.

Examinados ya los títulos competenciales que se refieren al poder tributario autonómico y estatal, resulta patente que el reparto *efectivo* de la competencia tributaria no se encuentra delimitado en la Constitución, por lo que es preciso analizar las normas que, dentro del bloque de la constitucionalidad, llevan a cabo dicha concreción; esto es, los Estatutos de autonomía y la ley a que hace referencia el artículo 157.3. Los primeros deberán asumir la competencia tributaria, la segunda, delimitar su ejercicio, como veremos más adelante. No obstante, es pertinente responder a la siguiente pregunta con carácter previo: si el reparto de la materia tributaria está ya definido en la Constitución, de manera que, por imperativo constitucional, determinados impuestos deben ser de titularidad estatal o, al menos, sus parámetros esenciales deben ser delimitados por el Estado. La cuestión no es baladí, pues de su respuesta dependerá el propio alcance y posibilidades de la cesión de impuestos.

1.2.2. ¿Hay un reparto *implícito* de materias tributarias en la Constitución?

Desde el inicio del Estado autonómico, y quizá de forma renovada, desde la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre determinados impuestos cedidos, se han sostenido desde algunos sectores tesis que propugnan la existencia de un reparto implícito de materias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas ya desde la propia Constitución. Estos argumentos se fundamentan en dos órdenes de razones: en primer lugar, desde una perspectiva estrictamente jurídica, en determinados principios constitucionales, como el de unidad o en un título competencial amplio como el contenido en el artículo 149.1.14^a. En segundo lugar, en determinadas tesis sostenidas en el ámbito

bloque de la constitucionalidad introduzca restricciones adicionales”; cita a su favor el autor la STC 116/1994; en: “Los conceptos constitucionales...Op. Cit. Pág. 113.

de la Hacienda pública acerca de la asignación óptima de impuestos en un Estado descentralizado. Trataremos ambas razones por separado.

En primer lugar, hay una corriente doctrinal que estima que corresponde al Estado central la competencia exclusiva sobre las figuras esenciales del sistema tributario, si bien no hay total acuerdo en el anclaje constitucional de la misma, de manera que si para algunos radica en el artículo 149.1.14^a, para otros se desprende de otra serie de principios como el de igualdad o el de solidaridad. En este sentido, L. M. CAZORLA PRIETO ha entendido que sólo al Estado corresponde regular aquellos tributos que, atendiendo a su posición en el sistema, sean esenciales para llevar a cabo la “política de distribución de rentas, el mantenimiento de la estabilidad económica y la política de desarrollo” y que “la Hacienda pública moderna desempeña una serie de funciones que, por su naturaleza y condiciones intrínsecas, tienen que ser desarrolladas a nivel estatal; para ello el sistema tributario ha de constituir un todo unitario, integrado y coordinado, por lo cual es imprescindible que el Estado conserve las figuras impositivas básicas”³⁸⁵.

Con motivo de la reforma de la cesión de tributos, este debate parece haberse reavivado y han surgido algunas voces en la doctrina que rechazan la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan ejercer competencias normativas en determinados tributos -principalmente en el IRPF- debido a la posición que éstos

³⁸⁵ PALAO TABOADA, C.: “La Hacienda regional y la Constitución española”. RER, núm. 2/1978, pág. 168; CAZORLA PRIETO, L. M.: “El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas”. HPE, núm. 59/1979, págs. 35 y 36 y, por el mismo autor: “Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria”, en: *Hacienda y Constitución*. Madrid: IEF, 1979, págs. 760-761; FERREIRO LAPATZA, J.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas...* Op. Cit. Pág. 336; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.; FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La financiación de las autonomías”; en: AA.VV.: *La España de las Autonomías*. Madrid: Ministerio de Administraciones Territoriales, 1985, pág. 457; GARCÍA RUIZ, J. L.; GIRON REGUERA, E.: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”. REDC, núm. 51/1997, pág. 144; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia y delegación. Configuración constitucional y práctica política*. Madrid: Tecnos, 1998, en pág. 125, nota 48; AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa...” Op. Cit. Pág. 25; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Pág. 148. Véase una recapitulación de las diferentes doctrinales al respecto en: HERRERA MOLINA, P.: “Hacienda general...” Op. Cit. Pág. 529.

ocupan en el sistema J. PÉREZ ROYO afirma en este sentido que la atribución de competencias normativas sobre el IRPF es contraria al artículo 31.1 de la Constitución, ya que “la posición jurídica fundamental de cada ciudadano en el cumplimiento del deber constitucional [de contribuir] no se ve afectada por igual por los diferentes tributos. Y entre todos es claro que el IRPF ocupa una posición distinta de todos los demás”³⁸⁶. Estas tesis han encontrado apoyo en una determinada línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional donde se afirma que la necesidad de cumplimiento de los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución depende en buena medida de la importancia que tenga el tributo en el sistema. En este sentido, es significativa la STC 182/1997, de 28 de octubre, donde se afirma, en relación con el IRPF, que *“constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características,...cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes...es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la Constitución, dada su estructura y su hecho imponible. Es innegable que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 Constitución), y de solidaridad (artículo 138.1*

³⁸⁶ PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación...*Op. Cit. Pág. 20. En parecido sentido: GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Constitución y financiación autonómica...*Op. Cit. Pág. 22. AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa...”Op. Cit. Pág. 29.

Constitución) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1 Constitución).” (FJ. 9º).

La pretendida fundamentación del citado reparto implícito en principios como el de unidad es un problema que entronca con otro más amplio, cual es del empleo de los principios constitucionales como títulos competenciales del Estado, reformulando de esa forma la distribución prevista en el bloque de la constitucionalidad. El problema principal que se plantea es que, en tanto que principios, están formulados normalmente en términos finalistas, por lo que tienen una enorme capacidad para producir alteraciones en el sistema de distribución competencial. De esta manera, como ha afirmado C. VIVER I PI-SUNYER, resulta difícil “establecer un sistema de distribución de competencias mínimamente estable, preciso y previsible, si los principios constitucionales definidos de forma finalista y, por tanto, de contenido material deliberadamente genérico e impreciso, no se limitan a desempeñar un papel interpretativo y de integración de los preceptos competenciales concretos, sino que pueden sustituirlos sin más”³⁸⁷. El Tribunal Constitucional también ha advertido expresamente de este peligro, al hilo de la interpretación del alcance del título competencial estatal contenido en el artículo 149.1.1ª de la Constitución, afirmando que el mismo “*sólo presta cobertura a aquellas condiciones que guarden una estrecha relación, directa e inmediata, con los derechos que la Constitución reconoce. De lo contrario, dada la fuerza expansiva de los derechos y la función fundadora de todo el ordenamiento jurídico que éstos tienen atribuida (artículo 10.1 Constitución), quedaría desbordado el ámbito y sentido del artículo 149.1.1. de la Constitución, que no puede operar como una especie de título horizontal, capaz de introducirse en cualquier materia o sector del ordenamiento por el mero hecho de que pudieran ser reconducibles, siquiera sea remotamente, hacia un derecho o deber constitucional*” (STC 61/1997, FJ. 7º). Aún reconociendo esto, algún autor ha defendido la

³⁸⁷ VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales...* Op. Cit. Pág. 109.

interpretación de estos principios, o de algunos de ellos, como títulos habilitantes³⁸⁸. Y lo cierto es que el propio Tribunal Constitucional ha recurrido a la interpretación amplia de principios constitucionales en numerosas ocasiones, como ha puesto de manifiesto la doctrina³⁸⁹. Un claro ejemplo de la citada interpretación extensiva de los principios constitucionales en materia financiera, lo encontramos en la STC 13/1992; pese a que se parte de la idea de que debe existir una correspondencia entre poder de gasto y títulos competenciales, se deja una considerable espina abierta a que el Estado ejerza su poder de gasto a pesar de las competencias de las Comunidades Autónomas, con base bien en títulos competenciales genéricos, bien directamente en determinados principios constitucionales, que a esos efectos operan como títulos competenciales “impropios”³⁹⁰.

La crítica principal que se puede hacer a esta interpretación extensiva de los principios constitucionales, es que carece de sentido operar una reinterpretación de la distribución competencial desde los citados principios porque ésta, operada en el

³⁸⁸ MUÑOZ MACHADO, S.: “La interpretación estatutaria del sistema constitucional de distribución de competencias”, Revista del Departamento de Derecho Político. UNED, núm. 5, 1979-1980, pág. 75, donde afirma que “existen una serie de principios constitucionales de los que resulta...una habilitación al Estado, que se concreta en la atribución de poderes generales, para hacer posible la atención en términos unitarios o uniformes de la mayor parte de los asuntos públicos o el desarrollo de los principios constitucionales”.

³⁸⁹ En este sentido: DE OTTO Y PARDO, I.: *Estudios sobre Derecho...* Op. Cit. Págs. 125 y siguientes; VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales...* Op. Cit. Págs. 106 y siguientes, y 112 a 120; LÓPEZ GUERRA, L.: “Conflictos competenciales, interés general y decisión política”. RCEC, núm. 1/1988, págs. 85 y siguientes.

³⁹⁰ En relación con esta jurisprudencia véase: RAMALLO MASSANET, J.: “El poder de gasto del Estado...Op. Cit., donde explica el autor esta interpretación afirmando que “hay un camino en cierto sentido inverso, pues el gasto del Estado puede fundamentarse en los principios (título competencial impropio), pero debe acomodarse a la distribución de competencias materiales, y el gasto de las Comunidades Autónomas debe fundamentarse en sus propias competencias materiales y debe acomodarse a los principios rectores” (pág. 411), y concluye su análisis de la citada jurisprudencia advirtiendo de sus consecuencias en relación con la distribución competencial, ya que puede suponer la recuperación por el Estado de competencias que han sido asumidas por las Comunidades Autónomas (pág. 421). Se muestran también especialmente críticos con la incidencia de esta doctrina en el reparto competencial G. FERNÁNDEZ FARRERES: “La subvención y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. REDC, núm. 38/1993, págs. 238 y 239, y M. MEDINA GUERRERO: “Supremacía financiera, distorsión del orden competencial y cooperación en el Estado autonómico: algunas consideraciones en torno a la STC 13/1992”. REDC, núm. 35/1992, págs. 169 y siguientes.

bloque de la constitucionalidad, ya los habría tenido en cuenta. Por ello, la función de los principios constitucionales debe ser únicamente la de informar y limitar el ejercicio de las competencias por los distintos entes territoriales³⁹¹.

Retomando el hilo del discurso, los argumentos esgrimidos para sostener que determinados tributos deben ser de titularidad estatal, con base en determinados principios constitucionales deben ser rechazados. En primer lugar, porque dicho reparto no se deriva de la Constitución, que expresamente rechaza un reparto de tributos como el llevado a cabo en otros ordenamientos³⁹². Buena prueba de ello es que en el anteproyecto de Constitución se había optado por un reparto de impuestos, siguiendo el modelo de algunas Constituciones federales, solución que finalmente fue descartada³⁹³. Y, en segundo lugar, porque el sistema constitucional ya ha previsto la posibilidad de que el Estado delimite el poder tributario autonómico mediante una ley orgánica por lo que, de nuevo, no podemos emplear los principios constitucionales para reinterpretar la distribución competencial. De acuerdo con la Constitución, el Estado puede limitar el ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas, limitación no tiene que ser causal, por lo que no es preciso que el Estado se ampare en las funciones que la Constitución le atribuye para reservarse la regulación de determinados ámbitos tributarios³⁹⁴. En consecuencia, y

³⁹¹ VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales...* Op. Cit. Pág. 110; la única excepción, según este autor, sería la interpretación de las bases, pues ahí el constituyente no habría cerrado la ponderación de intereses, por lo que sería válido partir de los principios al objeto de determinar el ámbito de las bases.

³⁹² OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales de Hacienda general...Op. Cit. Págs. 110 y 111, donde se afirma que “si la Constitución ya había hecho referencia al poder tributario del Estado en el artículo 133, no tiene sentido que se limitara a reiterarlo en el artículo 149.1.14ª; y si quisiera haber reservado al Estado la competencia sobre determinados tributos, parece que así habría de haberlo dicho”.

³⁹³ MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia...* Op. Cit. Págs. 348 y 349.

³⁹⁴ Lo que según algunos autores tendría como principal razón de ser el mantenimiento de la unidad fiscal en el Estado; en este sentido: ALBERTÍ ROVIRA, E.: *Autonomía política y unidad económica*. Madrid: Institut d'Estudis Autònòmics-Civitas, 1995, pág. 229. BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La Gestión...* Op. Cit. Pág. 167, donde afirma que la supremacía del poder tributario estatal encuentra su fundamento en “la necesidad de asegurar la unidad de la política fiscal, como requisito imprescindible para la salvaguarda de los fines constitucionales del sistema tributario

pese a que el criterio del interés general ya ha sido tenido en cuenta en la distribución de competencias en la Constitución, según se señaló más arriba, ésta permite al Estado valorar dicho interés general al objeto de delimitar el ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas. Por eso, el problema fundamental que podría plantear este esquema de distribución y delimitación competencial es que en definitiva será el propio Estado quien tenga que restringirse en el ejercicio de sus competencias, de acuerdo con el principio de lealtad constitucional (*Bundestreue*), que, como se verá en el tercer capítulo de este trabajo, obliga a todos los Entes a ejercer sus competencias atendiendo a los demás³⁹⁵, y con objeto de que no se produzca un vaciamiento de competencias de unos Entes hacia otros (*Aushölung*)³⁹⁶.

En segundo lugar, las tesis que propugnan que determinados impuestos deben ser estatales se sustentan también en determinadas teorías del federalismo fiscal. En este sentido, desde algunas de estas corrientes doctrinales se ha sostenido que las funciones de estabilización y de redistribución de la renta y riqueza deben residir en el Estado central y que, en consecuencia, éste debe tener asignados los principales impuestos del sistema³⁹⁷. No obstante, es preciso tener en cuenta que, desde otros

(igualdad, progresividad y redistribución, todos ellos ordenados a hacer efectivo el valor último de la solidaridad), y de la unidad de la política económica”.

³⁹⁵ De ahí que se haga igualmente referencia a este principio como de “comportamiento adecuado a los intereses de la Federación” (*bundesfreundlichen Verhaltens*); véase al respecto: HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1995, págs. 116 y siguientes; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación...* Op. Cit. Págs. 249 y siguientes; JIMÉNEZ BLANCO, A.: *Las relaciones de funcionamiento entre el poder central y los entes territoriales. Supervisión, solidaridad, coordinación*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1985, págs. 102 y siguientes. Principio también conocido en otros ordenamientos, como el italiano, (principio de *leale collaborazione*) véase al respecto: PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale...* Op. Cit. Págs. 70 y 71.

³⁹⁶ Principio de no vaciamiento que ha sido recogido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en múltiples resoluciones como criterio de interpretación sistemática de la distribución de competencias. Véase al respecto: VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales...* Op. Cit. Págs. 174 y siguientes.

³⁹⁷ MUSGRAVE, R. A.: “Who Should Tax, Where...” Op. Cit. Págs. 4 y siguientes; en sentido similar se ha pronunciado W. E. OATES, para quien “el gobierno central acepta fundamentalmente la responsabilidad primaria por la estabilización, por el logro de una distribución de la renta más equitativa y por proporcionar ciertos bienes públicos que influyen significativamente el bienestar de todos los miembros de la sociedad. Complementando estas operaciones, los gobiernos sucentrales pueden ofrecer ciertos bienes y servicios públicos que únicamente son de interés en sus respectivas

sectores, se ha sostenido precisamente que para obtener los supuestos beneficios de la descentralización fiscal, ésta debe llevarse a cabo empleando impuestos con amplio potencial recaudatorio, entre los que ocupa un lugar central el IRPF (*broad-based taxes*)³⁹⁸. En cuanto a la imposición sobre la renta personal, también se ha afirmado que, precisamente atendiendo a la posición de este impuesto en el sistema, su cesión constituye un elemento imprescindible para incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas³⁹⁹. Por otro lado, las tesis tradicionales han sido contestadas desde algunos sectores, empleando como principal argumento que la función redistributiva no tiene por qué corresponder únicamente al Estado central y que, incluso, eso sería en buena medida contradictorio con un Estado cuyas competencias materiales hayan sido objeto de una amplia descentralización⁴⁰⁰. En definitiva, no puede extraerse una delimitación apriorística, con apoyo en la doctrina del federalismo fiscal, acerca de qué impuestos deban estar en el ámbito central y cuáles pueden ser objeto de descentralización. En última instancia, y según veíamos en el primer capítulo, dicha opción tendrá mucho que ver con la postura que se adopte en relación con el papel que al Estado central corresponda desempeñar en esta materia.

jurisdicciones”; en: *Federalismo fiscal*...Op. Cit. Pág. 35. Por el mismo autor: “An economist’s Perspective...Op. Cit. Pág. 5; BOADWAY, R.: *The Constitutional*...Op. Cit. Pág. 41; BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal*...Op. Cit. Pág. 51, y páginas 104 y siguientes; McLURE Jr., C. E.: “The Tax Assignment Problem...Op. Cit. Pág. 166; BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: “Personal Income Tax...Op. Cit. Pág. 579.

³⁹⁸ BOADWAY, R.: “Tax Systems...Op. Cit. Pág. 21. En sentido similar, véase la propuesta para Gran Bretaña en: BLOW, L.; HALL, J.; SMITH, S.: *Financing Regional Government in Britain*. Londres: The Institute for Fiscal Studies, 1996, págs. 55 y siguientes.

³⁹⁹ AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa...Op. Cit. Pág. 23; MONASTERIO ESCUDERO, C.: “La reforma del IRPF y sus efectos sobre la financiación autonómica”. Revista del Instituto de Estudios Económicos, núms. 2 y 3/1998, pág. 177.

⁴⁰⁰ El principal representante de estas corrientes es R. BIRD; véase, entre otros, sus siguientes trabajos: “Tax Harmonization and Federal Finance...Op. Cit. Págs. 158 y siguientes; “Rethinking Subnational Taxes: A New Look...Op. Cit. Págs. 2071 y siguientes; BLOW, L.; HALL, J.; SMITH, S.: *Financing Regional Government*...Op. Cit. Págs. 31 y siguientes.

2. La distribución de competencias sobre los impuestos cedidos en la Constitución.

Como el resto de recursos tributarios, los impuestos cedidos tienen su fundamento en la conjunción de los títulos competenciales directamente vinculados al poder tributario, que hemos examinado más arriba. Así, la competencia normativa estatal sobre los mismos se fundamenta en los artículos 133.1 en relación con el 149.1.14^a, mientras que la autonómica se basa en el apartado segundo del artículo 133 en relación con el 157.1. En consecuencia, tanto las potestades estatales como autonómicas sobre estos tributos encuentran su fundamento en estos preceptos. La Constitución establece que los impuestos cedidos son de titularidad estatal, lo cual se deduce porque sólo así puede cederlos a las Comunidades Autónomas y porque, de lo contrario, serían tributos *propios* de éstas. Así lo ha afirmado además el Tribunal Constitucional, primeramente en la Sentencia 181/1988 y, posteriormente, asumidas ya competencias normativas sobre estos impuestos por algunas Comunidades autónomas, en la número 192/2000. En esta última sostenía la parte recurrida (Junta de Extremadura) que *“el concepto de tributo cedido contenido en la LOFCA no se ajusta a la Constitución y a los Estatutos de autonomía, a lo que aquélla está subordinada, y que debe interpretarse en el sentido de que el tributo, una vez cedido por el estado, es irrevocable y deja de pertenecer al ente cedente para entrar en el patrimonio o en las competencias propias, y no “delegadas”, del ente cesionario, pues éste se apropia del resultado de la recaudación y es el que tiene un interés preponderante en la materia. No se puede ser autónomo financieramente por delegación, por el carácter revocable que toda delegación supone”*(Fto. de hecho 6°); se basa esta interpretación, según señala expresamente el Letrado, en el concepto que a estas figuras se dio en el Estatuto catalán de 1932. A esta interpretación contesta el Tribunal que el argumento sobre la irrevocabilidad de los tributos cedidos no puede ser admitido porque sería contrario con el *“principio*

de la potestad tributaria originaria del Estado”, que está contenido, en opinión del Tribunal, en los artículos 133.1 y 149.1.14ª de la Constitución (FJ. 8º)⁴⁰¹.

III. EL PAPEL DE LA LOFCA Y DE LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA EN LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS.

1. La LOFCA como norma que delimita el ejercicio de las competencias tributarias asumidas por las Comunidades Autónomas.

La LOFCA es, en los momentos actuales, la principal ley a la que, de acuerdo con el artículo 133.2 de la Constitución, se encuentra subordinado el ejercicio del poder tributario autonómico. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha recalcado el papel preponderante de esta norma en la distribución de competencias entre Estado y Comunidades autónomas. Así, ha afirmado que la LOFCA constituye “*un punto de referencia para determinar la extensión y límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y las facultades que al respecto se reservan a los órganos centrales del Estado para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las competencias que la Constitución les atribuye*” (STC 179/1985, de 12 de noviembre)⁴⁰². Este papel se justificaría porque, según se afirma en la STC 68/1996, de 18 de abril (FJ. 9º), mediante la previsión del artículo 157.3 se habría pretendido “*habilitar la intervención unilateral del Estado en este ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómica, orillando así la dificultad que habría supuesto el que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el*

⁴⁰¹ Véase al respecto: RUIZ ALMENDRAL, V.: “STC 192/2000, de 13 de julio de 2000: la competencia de los órganos económico-administrativos...Op. Cit. Págs. 167 a 173.

⁴⁰² En este sentido: MARTÍN QUERALT, J.: “Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”; en: AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II, Madrid: IEF, 1979, pág. 1333; FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de autonomía*. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 1985, pág. 23; FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución de competencias en materia financiera...Op. Cit. Pág. 537; ORÓN MORATAL, G.: “La distribución del poder financiero...Op. Cit. Pág. 23.

procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de autonomía”. Con meridiana claridad expresa también el Tribunal el papel que corresponde a la LOFCA en la más reciente STC 192/2000, de 13 de julio, cuyo FJ. 4º señala que “el artículo 157 de la Constitución contiene el marco general de los recursos financieros de que han de disponer las Comunidades Autónomas para el ejercicio de sus competencias. Así, en su núm. 1 enumera las fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas; en su núm. 2 establece los límites al ejercicio por éstas de sus competencias sobre tributos; y en su núm. 3 encomienda al Estado la regulación, mediante Ley Orgánica, de las competencias del núm. 1...la Constitución no predetermina cuál haya de ser el sistema de financiación autonómica, sino que atribuye esa función a una Ley Orgánica, que cumple de este modo una función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el artículo 157 de la Constitución”. De donde se colige que el Estado tiene libertad para configurar el sistema de financiación, tanto autonómico como local, siempre que respete la autonomía financiera de estos entes. Continúa diciendo la Sentencia, en su FJ. 10º, que “...el Estado, dentro de los márgenes que la Constitución le otorga y respetando los principios y las competencias financieras autonómicas en ella establecidas (singularmente en el artículo 157 de la Constitución), está constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica...Se trata pues de un modelo normativo cuyo vértice (la LOFCA) se integra en el bloque de la constitucionalidad y que puede variar en función de decisiones políticas del legislador (orgánico y ordinario) estatal, con la participación que en él corresponda a las Comunidades Autónomas⁴⁰³”, lo que ya había señalado el Tribunal Constitucional en la STC 183/1988, (FJ. 3º), donde se afirmaba que “la LOFCA viene a regular, en virtud del artículo 157.3, el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas (...) y representa, por tanto, una Ley dictada dentro del marco constitucional para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas, y que, por lo

⁴⁰³ Los subrayados son nuestros.

tanto, y según lo dispuesto en el artículo 28.1 LOTC, ha de ser tomada en cuenta por el Tribunal Constitucional para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas (...)".

De los citados pronunciamientos del que constituye el máximo intérprete de nuestra Constitución se deducen las siguientes características de la LOFCA:

En primer lugar, se trata de una norma integrante del denominado *bloque de la constitucionalidad*, de forma que sirve de parámetro de constitucionalidad en la distribución de competencias en el ámbito que el artículo 157.3 le encomienda. En efecto, como es sabido, las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad se caracterizan porque, siendo su rango inferior a la Constitución, son elegidas por ésta para condicionar la creación de otras. Siguiendo a I. DE OTTO Y PARDO, éstas son las normas "interpuestas", pues tienen la virtualidad de condicionar la constitucionalidad de otras normas de su mismo rango⁴⁰⁴. Como es sabido, el propio surgimiento del concepto de bloque de la constitucionalidad tiene mucho que ver con la indefinición del Estado de las autonomías y, en concreto, con las dificultades de delimitación del ámbito competencial de los nuevos entes territoriales⁴⁰⁵. Generalmente se suele ubicar el enunciado normativo de la función del bloque de la constitucionalidad en el artículo 28 de la LOTC si bien, como ha resaltado F. RUBIO LLORENTE, dicho precepto es en realidad supérfluo, ya que "la interposición de normas subconstitucionales en el juicio de constitucionalidad de la

⁴⁰⁴ DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1995, págs. 94 y 95.

⁴⁰⁵ De forma que, como señalaba T. R. FERNÁNDEZ, se produjo en los inicios de la etapa constitucional española, "un consenso implícito de todas las fuerzas políticas y una aceptación pacífica de la necesidad de acudir a las leyes ordinarias y, en general, a cualquier otra norma con rango de ley para completar el deslinde competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, surgido seguramente de la convicción, producida por la experiencia, de que ese deslinde no podía llegar a ultimarse del todo sobre la base del binomio Constitución-Estatutos, ni siquiera añadiendo a éste las leyes marco del artículo 150"; *Las leyes orgánicas y el bloque de la constitucionalidad*. Madrid: Civitas, 1981, págs. 106 y 107.

ley sólo es posible cuando viene exigida por la Constitución y es necesaria siempre que ésta la impone, con independencia de que la recuerde o no otra norma legal”⁴⁰⁶. En cualquier caso, se trata de un concepto que debe ser manejado con cierta cautela, pues adolece de un alto grado de indeterminación, como también se ha puesto de relieve⁴⁰⁷.

En segundo lugar, afirma el Tribunal que la LOFCA es expresión de la voluntad *unilateral* del Estado de forma que, a *priori*, no está prevista en la Constitución la participación de las Comunidades Autónomas en su aprobación, sin perjuicio de que la propia LOFCA prevea dicha participación en algunos supuestos, como veremos. Así, mediante esta ley el Estado tiene la posibilidad de establecer el marco para el reparto de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Resulta llamativo que en una materia de tan vital importancia como es la delimitación de la autonomía financiera se permita una intervención unilateral al Estado, al contrario de lo que ocurre en otros supuestos, como el artículo 150.3, donde expresamente se prevé dicha participación. Como es sabido, éste es un problema del que adolece toda la organización territorial del Estado, y que pone de manifiesto, siguiendo a L. LÓPEZ GUERRA, la propia contradicción interna de un modelo de Estado como el autonómico que “por una parte, presenta una estructura competencial equiparable, en acto o en potencia, a los sistemas federales; mientras que su estructura organizativa o de toma de decisiones aparece como claramente centralista”⁴⁰⁸, lo cual en definitiva impide a las Comunidades Autónomas participar en la definición del interés general que lleva a cabo el Estado⁴⁰⁹. El problema de

⁴⁰⁶ RUBIO LLORENTE, F., en: FAVOREAU, L.; RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque de la constitucionalidad*. (Symposium Franco-Español de Derecho Constitucional). Madrid: Civitas, 1991, pág. 111. En el mismo sentido, véase: AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit. Pág. 563.

⁴⁰⁷ RUBIO LLORENTE, F.; en: FAVOREAU, L.; RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque...* Op. Cit. Págs. 96 y siguientes.

⁴⁰⁸ LÓPEZ GUERRA, L.: “Conflictos competenciales...” Op. Cit. Pág. 89.

⁴⁰⁹ En este sentido: BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...* Op. Cit. Pág. 97; LÓPEZ GUERRA, L.: “Conflictos competenciales, interés general...” Op. Cit. Pág. 90; JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La ley autonómica...* Op. Cit. Pág. 161.

fondo, como es sabido, radica en la ausencia de una auténtica cámara de representación territorial, único medio del que dispondrían las Comunidades Autónomas para incidir en la adopción de decisiones relacionadas con el interés general que, pese a afectarles a ellas también, o afectar incluso a un núcleo de su propia autonomía política como es la materia que nos ocupa, están atribuidas por la Constitución exclusivamente al Estado⁴¹⁰.

En tercer lugar, que este papel preponderante de la LOFCA en relación con la delimitación del poder financiero obedece a que la Constitución renuncia expresamente a delimitar este sistema, lo que ha llevado a algunos a afirmar que esta función ha sido “delegada” por la Norma fundamental a una ley orgánica. De ahí que se haya afirmado que la LOFCA forma parte de la *Constitución financiera*⁴¹¹, produciéndose en consecuencia una auténtica “desconstitucionalización” del reparto del poder tributario entre Estado y Comunidades Autónomas⁴¹². Lo afirmaba así también recientemente E. AJA FERNÁNDEZ, señalando que “desde el punto de vista de la distribución competencial, materialmente la LOFCA ocupa el lugar que en casi todos los demás ámbitos corresponde a la Constitución, pero formalmente no, porque carece de la rigidez de las normas constitucionales”⁴¹³.

Las opiniones del Tribunal Constitucional que brevemente hemos visto más arriba podrían servir de sustento, en un primer análisis, a este razonamiento. No obstante, y como veremos más adelante, al examinar el papel que en esta materia cumplen los Estatutos de autonomía, se comprueba que el papel de la LOFCA es

⁴¹⁰ LÓPEZ GUERRA, L.: “Conflictos competenciales...Op. Cit. Págs. 90 y siguientes.

⁴¹¹ La caracterización de la LOFCA como una “*Constitución financiera*” fue tempranamente puesta de relieve por C. PALAO TABOADA; en: “La distribución del poder tributario en España”. CT, núm. 52/1985, pág. 184; véase también al respecto: MEDINA GUERRERO, M.: *La Incidencia*...Op. Cit. Pág. 342, donde afirma que “la tarea de proceder unilateralmente a la distribución de competencias financieras” ha sido delegada por la Constitución en el legislador estatal.

⁴¹² MEDINA GUERRERO, M.: *El Estatuto de Autonomía*...Op. Cit. Pág. 100.

⁴¹³ AJA FERNÁNDEZ, E.: “Principios, normas...Op. Cit. Pág. 386.

algo más modesto, de ahí que algún autor haya considerado que el papel que en la práctica desempeña la LOFCA como *Constitución financiera* es la consecuencia de una auténtica “mutación constitucional”, ya que de la dicción del artículo 157.3 se derivaría un papel mucho más modesto⁴¹⁴. Ahora bien, posiblemente no se trate en realidad de un problema de mutación, sino que entroncaría con otro problema más amplio; el de la *desconstitucionalización* de la organización territorial del Estado⁴¹⁵.

Por último, en cuarto lugar, la aprobación de la LOFCA responde a una finalidad muy clara, cual es la de dotar de cierta homogeneidad al sistema, cumpliendo así una función de norma armonizadora *ex ante*. De ahí que algún autor haya llegado a afirmar que esta norma “es la paralela, en el terreno financiero, a la prevista en el artículo 150.3 de la Constitución con carácter general”⁴¹⁶. No obstante, es importante recordar que hay importantes diferencias entre la ley del 150.3 y la LOFCA, ya que, según ha afirmado el Tribunal Constitucional, la primera no es más que una norma de cierre del sistema aplicable sólo allí donde al legislador estatal no le quede otra opción, pues de lo contrario, “*el interés que se pretende tutelar y que justificaría la utilización de la técnica armonizadora se confunde con el mismo interés general que ya fue tenido en cuenta por el poder constituyente al fijar el sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas*”⁴¹⁷. Por otro lado, el Tribunal ha sugerido cierta función armonizadora en la LOFCA, en la STC 150/1990, en cuyo FJ. 4º afirma que: “*desde una perspectiva estrictamente jurídica, que, como señalábamos en la STC 76/1983,*

⁴¹⁴ Opina así P. OLIVERA MASSÓ; en: “Los conceptos constitucionales de Hacienda general...Op. Cit. Pág. 107.

⁴¹⁵ Véase al respecto: CRUZ VILLALÓN, P.: “La estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa”. RFDUC, núm. 4/1982, págs. 52 y siguientes. MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia*...Op. Cit. Págs. 19 y siguientes.

⁴¹⁶ RAMALLO MASSANET, J.: “Incidencia...Op. Cit. Pág. 378. En este sentido, véase: DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES: *Ley de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*. Madrid: 1984, pág. 105.

⁴¹⁷ SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ. 3º, y 146/1986, de 25 de noviembre, FJ. 8º. Al respecto véase: BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar*...Op. Cit. Págs. 102 y siguientes.

(fundamento jurídico 3.º), el art. 150.3 de la Constitución «constituye una norma de cierre del sistema, aplicable sólo a aquellos supuestos en que el legislador estatal no disponga de otros cauces constitucionales para el ejercicio de su potestad legislativa, o éstos no sean suficientes para garantizar la armonía exigida por el interés general». Y dado que el Estado, en virtud del artículo 157.3 de la Constitución, puede regular mediante ley orgánica el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas enumeradas en el art. 157.1, no sería preciso, en principio, que el legislador estatal acudiera al procedimiento previsto en el art. 150.3 de la Constitución»⁴¹⁸. Por lo tanto, no parece que la LOFCA pueda cumplir esta función, si bien es cierto que su aprobación introduce un factor de armonización en la materia que regula similar por tanto, en cuanto al resultado, del que se obtendría mediante el empleo de una ley del artículo 150.3 de la Constitución.

Se ha dicho así que la LOFCA es la norma que delimita la distribución del poder tributario entre Estado y Comunidades Autónomas⁴¹⁹, especificando qué competencias pueden ser ejercidas por éstas y supliendo así la relativa indefinición de la Constitución⁴²⁰. Ahora bien, es preciso introducir aquí una matización esencial, que nos ayudará a comprender mejor dicho papel. Según hemos visto en un epígrafe anterior, la materia tributaria es una materia competencial más pero confluyen en ella una serie de particularidades a las que ya se ha hecho referencia. Pues bien, consecuencia de éstas, y de la escasa atención que a la Hacienda autonómica dedica la Constitución, es la redacción del artículo 157.1 que no hace referencia expresa a competencias, aunque éstas deben entenderse incluídas de manera implícita, según se expuso más arriba. Por otro lado, precisamente para subrayar esa preponderancia, y la caracterización de la LOFCA como una norma de transferencia o delegación

⁴¹⁸ El subrayado es nuestro.

⁴¹⁹ Así lo reconoce J. RAMALLO MASSANET; en: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 423.

⁴²⁰ DE LA HUCHA CELADOR, O.: “Reflexiones sobre la financiación...Op. Cit. Págs. 427 y siguientes.

específica en materia de financiación autonómica, se acuerda concederle el rango de orgánica⁴²¹. De ahí que, en la doctrina se haya sostenido que la LOFCA cumple en cierta medida funciones asimilables a las de las leyes del artículo 150⁴²². Como veremos más adelante, hay no obstante diferencias sustanciales entre estas clases de normas.

Teniendo en cuenta el papel que según hemos visto representa la LOFCA en la distribución del poder tributario, tendremos que analizar a continuación el que representan los Estatutos de autonomía. La relación entre estas dos normas, integrantes ambas del bloque de la constitucionalidad, no está exenta de conflictos. Para intentar dar una solución coherente que delimite el papel de cada una, es necesario primero examinar brevemente el significado y la función de los Estatutos de autonomía en el Estado autonómico y examinar el papel que cumplen en la distribución de las competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades.

2. El Estatuto de autonomía como norma de atribución del poder tributario a las Comunidades Autónomas.

Como es sabido, la Constitución no configura un Estado autonómico, sino que se limita a ofrecer un marco formal dentro del cual las “*nacionalidades y regiones*” (artículo 2) “*podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas*” (artículo 143.1). La autonomía se considera así un auténtico *derecho*, de forma que el Estado de las autonomías surge sólo como

⁴²¹ En efecto, el rango de ley orgánica se confiere en consonancia con el exigido para las leyes del 150.2 de la Constitución; en este sentido, véase: Sesión de 16 de junio de 1978, Constitución española, Trabajos parlamentarios, vol. II, pág. 1.685; véase al respecto: MEDINA GUERRERO, M.: *La Incidencia...* Op. Cit. Pág. 343; ENTRENA CUESTA, R.: “Artículo 157”; en: AA.VV. (Dir. GARRIDO FALLA, F.): *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civitas, 2001, págs. 2633 y siguientes.

Por otro lado, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Pág. 333, admiten que la LOFCA, desde su redacción dada por la Ley 3/1996, “contiene normas delegatorias”, si bien no especifican muy bien cuáles.

⁴²² Entre otros, J. LASARTE ÁLVAREZ, que asimila la LOFCA a la ley marco, en “Potestad legislativa y poder tributario...” Op. Cit. Pág. 1265. En sentido similar: OLIVERA MASSÓ, P.: “Los conceptos constitucionales de Hacienda general...” Op. Cit. Pág. 111.

consecuencia del ejercicio de ese derecho. A través de dicho ejercicio, las regiones deciden tanto el acceso a la autonomía como su contenido y alcance. Esto último se concreta en el Estatuto de autonomía, donde la aspirante a Comunidad Autónoma deberá recoger “*las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución*”. De ahí que esta norma sea la “*norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma*” (artículo 147.1)⁴²³. Es a través de esta ley que la Comunidad Autónoma, en ejercicio de su autonomía política y de acuerdo con el principio dispositivo, decide qué competencias quiere ejercer, produciéndose así una primera concreción de la indeterminación que dicho principio plantea⁴²⁴.

Cabe recordar aquí que el principio dispositivo implica que, al menos desde el diseño constitucional, “todo el sistema reposa en la libre iniciativa de los territorios interesados tanto por el acceso a la autonomía cuanto para determinar su contenido dentro de los límites que la Constitución establece”⁴²⁵. Conviene además recordar que, si bien el ámbito de operatividad del principio dispositivo se concreta inicialmente en el Estatuto de autonomía, no termina ahí, pues siguiendo a C. AGUADO RENEDO, la mera existencia de este principio implica, *ex necesse*, que todo el proceso es reversible⁴²⁶. Por eso, el ámbito donde opera este principio no se

⁴²³ Véase al respecto: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, págs. 579 y siguientes; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Págs. 280 a 285. De acuerdo con C. AGUADO RENEDO, el significado de la expresión “norma institucional básica”, es que “indefectiblemente, ha de incluir el contenido necesario para identificar a la Comunidad Autónoma de que se trate, primero, como el ente intermedio territorial que es, de modo que no pueda confundirse con otros entes territoriales, ni superiores ni inferiores, y, segundo, como tal Comunidad Autónoma, de modo que se distinga del resto de Comunidades Autónomas. Ello sólo es posible, como es obvio, si la norma estatutaria identifica principalmente las atribuciones o poderes que posee la Comunidad Autónoma y las instituciones que en su seno los ejercen”; en: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit. Págs. 211 y 212.

⁴²⁴ AGUADO RENEDO, C.: “El principio dispositivo y su virtualidad actual en relación con la estructura territorial del Estado. REP, núm. 98/1997, pág. 139. RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional...* Op. Cit. Págs. 184 y siguientes.

⁴²⁵ DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1995, pág. 244.

⁴²⁶ AGUADO RENEDO, C.: “El principio dispositivo...” Op. Cit. Pág. 139 y págs. 148 y 149; parte el autor del razonamiento expresado por J. A. SANTAMARÍA PASTOR; en : “Comentario a la 224

agota en la norma estatutaria, sino que se extiende a toda la distribución competencial con independencia del instrumento a través del cuál dicha distribución se articule. Resulta así evidente el relevante papel que representa dicho principio en la organización territorial de nuestro Estado⁴²⁷, como fundamento lógico de la propia existencia del Estado autonómico, constituyendo a la vez su principal elemento diferencial con respecto del modelo de Estado federal⁴²⁸. De ahí que su existencia haya predeterminado toda la construcción posterior del modelo, de manera que por ejemplo no era posible que la Constitución configurara un Senado como auténtica Cámara territorial debido a la indeterminación de qué territorios iban a constituirse⁴²⁹. En definitiva, la configuración de todo el modelo de organización territorial del Estado como algo voluntario y por lo tanto eventual⁴³⁰ imposibilitaba

Disposición Adicional Segunda”, en: *Comentarios a la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*, (dirigidos por él mismo). Madrid: MAP, 1992, pág. 773. En sentido similar, J. A. MONTILLA MARTOS, que, de manera algo más cauta, señala que si bien una vez finalizada la fase constitutiva, “la voluntariedad territorial pierde incidencia como principio organizativo estructura”, el citado principio dispositivo “mantiene, no obstante, su vigencia formal, puesto que no quedan petrificados sus contenidos [de los Estatutos de Autonomía] sino que son susceptibles de reforma”; en: *Las Leyes orgánicas...* Op. Cit. Pág. 20.

⁴²⁷ Para I. DE OTTO Y PARDO, “La facultad de los territorios de optar entre constituirse o no en Comunidades Autónomas así como la de elegir una mayor o menos cantidad de competencias, dentro de los límites constitucionales, lo que la doctrina llama principio dispositivo, es sin duda alguna la característica más destacada de la Constitución española, y también la que ha suscitado mayores dificultades y críticas”; en: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1995, pág. 256. El principio dispositivo permite a las Comunidades Autónomas formarse como tales, organizarse de la forma que decidan y asumir las competencias que estimen; véase al respecto: MUÑOZ MACHADO, M.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas, I*. Madrid: Civitas, 1982, págs. 139 y siguientes; GARCÍA ROCA: “El principio de voluntariedad autonómica: teoría y realidad constitucional”. *Revista de Derecho Político*, núm. 21/1984, págs. 115 y siguientes; AGUADO RENEDO, C.: “El principio dispositivo...” Op. Cit. Págs. 138 y siguientes; LÓPEZ GUERRA, L.: “El modelo...” Op. Cit. Págs. 174 y siguientes.

⁴²⁸ AGUADO RENEDO, C.: “El principio dispositivo...” Op. Cit. Pág. 139. Prius lógico de las Comunidades Autónomas en la medida en que, según establece el artículo 143.1 de la Constitución “...podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos”.

⁴²⁹ AGUADO RENEDO, C.: “El principio dispositivo...” Op. Cit. Pág. 139.

⁴³⁰ Aunque conviene tener presente que la incidencia real del principio dispositivo fue mucho menor, de lo que potencialmente podría haber sido, debido a la existencia de los *Entes preautonómicos*. Véase al respecto: RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional...* Op. Cit. Pág. 188.

una mayor precisión en toda una serie de materias, entre las que se encontraría la financiación autonómica.

El Estatuto de autonomía es una norma que se integra en el ordenamiento autonómico y que forma asimismo parte del ordenamiento estatal, de manera que, se trata de una norma de doble dimensión ya que a su condición de norma estatal, delimitadora de las competencias autonómicas e integrante del citado bloque constitucional, se suma la de ser cúspide de los respectivos Ordenamientos autonómicos, imponiéndose sobre el resto de normas que forman parte de éstos⁴³¹. La posición preeminente que ocupan dentro del sistema de fuentes ha llevado a algunos a calificarlos de “normas constitucionales secundarias” o “leyes constitucionales”⁴³². Pues bien, siendo ésa su función constitucional, es claro que el Estatuto deberá asumir competencias sobre la Hacienda de la Comunidad Autónoma que, pese a estar garantizada directamente en la Constitución, no deja de ser una competencia en sentido constitucional, y en consecuencia contenido *necesario*⁴³³ del mismo de acuerdo con el artículo 147.2.d) de la Constitución⁴³⁴. En definitiva, es el

⁴³¹ Véase al respecto: TORRES MURO, I.: “Estudio preliminar: el marco jurídico del Estado autonómico y los Estatutos de Autonomía”, en la obra del mismo autor: *Los Estatutos de Autonomía*. Madrid: BOE-CEC, 1999, pág. 50.

⁴³² En este sentido: F. RUBIO LLORENTE; en: FAVOREAU, L.; RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque...* Op. Cit. Pág. 119. Categoría ésta, la de “ley constitucional”, a que se opone categóricamente J. TORNOS, por entender que no tiene cabida en nuestro sistema constitucional; en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico...* Op. Cit. Págs. 103 y siguientes.

⁴³³ Por oposición a un posible contenido potestativo que dichas normas podrían incluir; véase al respecto: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Págs. 585 y siguientes.

⁴³⁴ Y así ha sido admitido en general por la doctrina. En este sentido, afirmaba J. GARCÍA AÑOVEROS que “aparentemente, y si se ponen estos artículos (se refiere a los artículo 147.1 y 2, y 152.1 C.E.) en relación con los 148 y 149, parece que no tienen por qué figurar necesariamente en los Estatutos de Autonomía competencias financieras. Pero en un análisis más detenido del artículo 157, que llama competencias a los recursos del apartado 1, lleva a la conclusión de que los Estatutos habrán de fijar cuáles (...) son asumidas”; en: “Informe sobre modificación del sistema de financiación...” Op. Cit. Pág. 378; RAMALLO MASSANET, J.: “Incidencia...” Op. Cit. Págs. 118 y siguientes. En contra: FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución...” Op. Cit. Págs. 499 y 537; DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones sobre la financiación...” Op. Cit. Págs. 425 y 432, para quien no es necesario que los Estatutos de Autonomía incluyan competencia alguna en materia de Hacienda porque ésta les viene garantizada a las Comunidades autónomas directamente por la

Estatuto de autonomía la norma que *atribuye* poder tributario a las Comunidades Autónomas⁴³⁵.

3. Las relaciones entre la LOFCA y los Estatutos de autonomía: consecuencias para la regulación de los impuestos cedidos.

La principal dificultad que presenta el análisis de las relaciones entre Estatutos y LOFCA es que, como hemos visto, ambas normas integran, junto con otras, el bloque de la constitucionalidad. La doctrina que se ha ocupado de las relaciones entre los Estatutos de autonomía y el resto de leyes estatales que integran el citado bloque, principalmente en los ámbitos del Derecho Constitucional y el Administrativo, ha centrado su análisis en otras leyes reguladoras de competencias, bien asimilando la LOFCA a éstas, bien ignorando su existencia. Por otro lado, en la doctrina tributarista, la naturaleza de esta relación se ha analizado también, en buena medida, tomando como base los criterios sentados por aquellas otras disciplinas que, sin embargo, han prescindido en muchas ocasiones del estudio de la materia tributaria como una materia competencial.

Examinaremos en primer lugar la problemática que, en la jurisprudencia y la doctrina, ha suscitado la relación entre Estatutos y resto de normas del bloque de la constitucionalidad. Dicho análisis debe ayudarnos a determinar si las relaciones entre LOFCA y Estatutos son reconducibles a aquéllas o si, por el contrario, estamos ante un supuesto especial.

La Constitución en ocasiones remite a normas estatales para delimitar la asunción de competencias por las Comunidades Autónomas. Sucede así claramente

Constitución. BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión de los tributos locales...* Op. Cit. Pág. 171; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Pág. 148.

⁴³⁵ Aunque para algunos, dichas competencias no serían materia estatutaria por venir directamente garantizadas desde la Constitución; en este sentido: DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Reflexiones..." Op. Cit. Págs. 432 y siguientes.

en los supuestos contemplados en los artículos 149.1.29ª y 152.1. El primero atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de seguridad pública, si bien las Comunidades Autónomas podrán crear su propia policía *“en la forma que se establezca en los respectivos Estatutos en el marco de lo que disponga una ley orgánica”*. El segundo establece la posibilidad de que los Estatutos determinen los supuestos y las formas de participación de las Comunidades en la organización de las demarcaciones judiciales del territorio *“de conformidad con lo previsto en la ley orgánica del poder judicial”*. Estos casos tienen en común que la Constitución remite a una ley estatal para que establezca el marco dentro del cual pueden actuar las Comunidades Autónomas, y que dicho marco hace referencia a competencias que han sido o deben ser objeto de asunción estatutaria.

La controversia que la interpretación de estos supuestos ha provocado en la doctrina trae causa de que estas normas constituyen una excepción a la norma general de atribución de competencias a través del binomio Constitución-Estatutos de autonomía. El Tribunal Constitucional así lo ha corroborado, afirmando la posibilidad de que otras normas, además de la Constitución, puedan delimitar las competencias que pueden ser asumidas mediante Estatuto. Es especialmente ilustrativa en este sentido la STC 76/1983, cuyo FJ. 4º, letra a), consideramos de interés transcribir aquí: *“por lo que se refiere a la delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo que determina el artículo 147.2.d) de la Constitución, son los Estatutos de autonomía las normas llamadas a fijar “las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución”, articulándose así el sistema competencial mediante la Constitución y los Estatutos, en los que éstos ocupan una posición jerárquicamente subordinada a aquélla. Sin embargo, de ello no cabe deducir que toda Ley estatal que pretenda delimitar competencias entre el Estado y las Comunidades autónomas sea inconstitucional por pretender ejercer una función reservada al Estatuto. La reserva que la Constitución hace al Estatuto en esta materia no es total o absoluta; las leyes estatales pueden cumplir en ocasiones una función atributiva de competencias – leyes orgánicas de transferencia o delegación- y, en otras, una función delimitadora*

de su contenido⁴³⁶. Tal sucede cuando la Constitución remite a una Ley del Estado para precisar el alcance de la competencia que las Comunidades autónomas pueden asumir, lo que condiciona el alcance de la posible asunción estatutaria de competencias –tal es el caso previsto en el artículo 149.1.29 de la Constitución–. Similar doctrina expresa el Tribunal, entre otras, en las Sentencias 29/1986, de 20 de febrero y 48/1988, de 22 de marzo⁴³⁷.

La principal pregunta que se ha formulado la doctrina en relación con estos supuestos es cuál deba ser el principio que ordene las relaciones entre los Estatutos de autonomía y estas otras normas estatales. Las dos opciones principales que se han barajado son su articulación con arreglo al principio de *jerarquía* o al de *competencia*. Pues bien, a pesar de que el primero entra en crisis como criterio de ordenación entre normas a consecuencia de la nueva organización territorial de España⁴³⁸, la mayoría de la doctrina ha sostenido la superioridad jerárquica de los Estatutos de autonomía con respecto del resto de leyes estatales atendiendo principalmente a la superrigidez del procedimiento de reforma de aquéllos, y a que forman parte del bloque de la constitucionalidad. Con la casi única excepción de la tesis sostenida por F. RUBIO LLORENTE⁴³⁹, la gran mayoría de estos autores siguen los mismos argumentos que E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R.

⁴³⁶ El subrayado es nuestro.

⁴³⁷ El razonamiento de esta sentencia (“LOAPA”) está basado en el planteamiento de MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público... t. I...* Op. Cit. Págs. 291 y 292. Véase también al respecto: BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...* Op. Cit. Págs. 79 y 80.

⁴³⁸ Como tempranamente señalara la doctrina, entre quienes cabe citar a: GARRIDO FALLA, F.: “El desarrollo legislativo de las normas básicas y leyes marco estatales por las Comunidades autónomas”. RAP, núm. 94/1981, pág. 18; GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: “Relaciones entre leyes: competencia, jerarquía y función constitucional”. RAP, núm. 113/1987, págs. 17 y siguientes. Esta discusión se ha planteado sobre todo en torno a la relación ley orgánica-ley ordinaria; véase al respecto: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Págs. 574 y siguientes.

⁴³⁹ Que, como se ha visto ya, califica los Estatutos de autonomía de “leyes constitucionales”; F. RUBIO LLORENTE; en: FAVOREAU, L.; RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque...* Op. Cit. Pág. 119.

FERNÁNDEZ⁴⁴⁰, que afirman: “entendemos que esa inmunidad de los Estatutos de autonomía a las Leyes formales de cualquier carácter y condición, salvo las previstas para modificar, con procedimientos complejos y en el fondo paccionados, los Estatutos mismos, y, a la vez, la circunstancia de que las Leyes encuentren en los Estatutos su canon de validez, ese mecanismo puede y debe calificarse como el correlativo a una verdadera superioridad de rango de dichos Estatutos”⁴⁴¹.

A las tesis que propugnan la ordenación jerárquica de las relaciones entre estas normas se les han apuntado, al menos, tres inconvenientes: en primer lugar, que si se afirma el jerárquico como criterio que rige las relaciones entre Estatutos y leyes estatales, éste debe mantenerse en todo caso, lo cual sería contradictorio con lo establecido en los preceptos constitucionales citados. En relación con éstos habría que mantener entonces que la relación es también jerárquica, pero a la inversa, lo cual, como ha señalado C. AGUADO RENEDO sería de todo punto incoherente con el carácter de la jerarquía como principio de relación entre normas⁴⁴². Ésta es, no obstante, la tesis sostenida por J. A. SANTAMARÍA PASTOR que, pese a considerar que los Estatutos de autonomía y el resto de normas del bloque se relacionan con arreglo al criterio de competencia, considera que el caso de estas leyes constituye una excepción, que para el autor vendría a confirmar la regla, de manera que en estos casos se produciría una “relación jerárquica puntual”⁴⁴³.

⁴⁴⁰ Destaca este mimetismo doctrinal C. AGUADO RENEDO: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit. Pág. 505, nota núm. 49.

⁴⁴¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Pág. 288; RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque...* Op. Cit. Pág. 25; TORNOS MAS, J.: “Sistema de fuentes de las Comunidades autónomas”; en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E., *El sistema jurídico...* Op. Cit. Pág. 104; PÉREZ ROYO, J.: *Las fuentes...* Op. Cit. Pág. 148; Díez-PICAZO, L. M.: “Ley autonómica y ley estatal (sobre el significado del principio de competencia en el Estado autonómico)”. REDC, núm. 25/1989, pág. 67. R. GÓMEZ-FERRER MORANT emplea el criterio de función constitucional de las normas para reconducirlo al de la superioridad jerárquica: una norma es superior jerárquicamente porque cumple determinada función que otras no cumplen; en: “Relaciones entre leyes...” Op. Cit. Págs. 23 y siguientes

⁴⁴² AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit. Págs. 507 y 508.

⁴⁴³ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Pág. 591.

En segundo lugar, una de las consecuencias de estas tesis es que cualquier materia regulada por los Estatutos de autonomía quedará automáticamente constituida en materia estatutaria, por operación de la congelación de rango, que como es sabido constituye uno de los efectos típicos de la superioridad jerárquica. Este efecto sería contradictorio con el propio reparto de competencias en la Constitución, ya que daría lugar a una “petrificación abusiva” del ordenamiento jurídico, de cuyo peligro el Tribunal Constitucional advertía ya en relación con las leyes orgánicas (entre otras, STC 5/1981, FJ. 21.A)⁴⁴⁴.

Por último, un tercer problema de estas tesis de la relación jerárquica es que, como apunta J. A. SANTAMARÍA PASTOR, es difícil aplicar este criterio de delimitación a normas que, al estar llamadas a regular la misma materia, tienen ámbitos válidos de actuación coincidentes⁴⁴⁵. Así parece admitirlo incluso J. TORNOS MAS que, a pesar de propugnar el principio de jerarquía como informador de las relaciones entre Estatutos de autonomía y otras leyes estatales, matiza que dicha superioridad sólo puede predicarse de aquellas normas que no sean aptas para ingresar en el bloque de la constitucionalidad⁴⁴⁶.

Otro sector doctrinal, encabezado por S. MUÑOZ MACHADO, ha sostenido que el principio que informa las relaciones entre los Estatutos de autonomía y estas otras normas estatales a que remite la Constitución en determinadas materias es el principio de *competencia*⁴⁴⁷. Una tercera opción es la sostenida por I. DE OTTO Y

⁴⁴⁴ AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit. Págs. 512 y 525.

⁴⁴⁵ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Pág. 591; en el mismo sentido: TORRES MURO, I.: “Estudio preliminar: el marco jurídico...” Op. Cit. Pág. 48.

⁴⁴⁶ Se entiende, aunque el autor no lo diga expresamente, que para estos casos el principio es de competencia; TORNOS, J., en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico...* Op. Cit. Pág. 104.

⁴⁴⁷ En rigor, siguiendo a SANTAMARÍA PASTOR, es más correcto hablar de *competencia* para las relaciones entre normas, y de *principio de separación*, cuando se hace referencia a la relación entre diferentes subordenamientos o subsistemas; SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Págs. 318 y 325; AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit. Págs. 498 y 499. MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público...* Op. Cit. Pág. 290; PÉREZ ROYO, J.: *Las fuentes...* Op. Cit. Pág. 147; AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit.

PARDO, que descarta ambos criterios de relaciones. El criterio de jerarquía es descartado principalmente porque ello tendría como consecuencia la congelación de rango sobre las materias reguladas por Estatuto de autonomía. Para este autor, por tanto, “los Estatutos son jerárquicamente iguales a las demás leyes, de las cuales se diferencian por una estricta aplicación de la distribución de materias según la técnica de la reserva”⁴⁴⁸. El criterio de competencia también es descartado por su consecuencia: la nulidad de la norma no competente⁴⁴⁹. Para DE OTTO el criterio de relación entre estas dos normas es el de *reserva*, de manera que en aquellas materias en que cualquiera de las dos normas –Estatuto y otra ley estatal- se extralimite en el ejercicio de la función que la Constitución les reserva, prevalecerá la norma que tiene la materia reservada⁴⁵⁰. El problema de esta tesis es que en realidad no resuelve los problemas que suscita el criterio jerárquico⁴⁵¹, y que, según hemos visto, parece estar construida más por rechazo a las consecuencias que la aplicación de los dos principios pueden acarrear que por rechazo a su construcción dogmática. La diferencia entre que sea uno u otro criterio el que rija las relaciones entre normas es

Págs. 521 y siguientes, véanse también págs. 503 y siguientes, donde el autor expone todas las posturas doctrinales que propugnan el criterio de la relación jerárquica. I. TORRES MURO afirma que “el principio que mejor explica las relaciones de las que nos estamos ocupando es el de competencia; es decir, el Estatuto tiene un campo de acción en el que no pueden entrar el resto de las leyes estatales y que es al que se debe limitar. No hay, por tanto, posibilidad de que juegue la jerarquía que, por definición se refiere a normas que “comparten terreno”, por así decirlo. En el ordenamiento estatal el Estatuto tiene atribuidas unas tareas y los posibles conflictos con otras normas se resolverán determinando quién es el que se ha excedido en sus poderes, sin más”; en: “Estudio preliminar: el marco jurídico del Estado...Op. Cit. Pág. 48.

⁴⁴⁸ DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional...*Op. Cit. Pág. 268

⁴⁴⁹ Véase: DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional...*Op. Cit. Pág. 91, donde afirma: “si la norma invasora de un terreno vedado resulta nula no es porque contradiga lo dispuesto en la norma...dotada de competencia, sino simplemente por haber invadido el terreno ajeno, aún cuando la contradicción no se produjese”; AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de autonomía...*Op. Cit. Pág. 525.

⁴⁵⁰ I. DE OTTO Y PARDO pone el ejemplo de la regulación del poder judicial, que ha sido objeto de regulación por todos los Estatutos de autonomía siendo así que se trata de una materia de exclusiva competencia estatal; en: *Derecho Constitucional...*Op. Cit. Pág. 269.

⁴⁵¹ Para C. AGUADO RENEDO, la tesis de la reserva apuntada por DE OTTO es insuficiente, fundamentalmente, porque no resulta coherente con el sistema de fuentes que los contenidos “exorbitantes” de los Estatutos sean alterados por otras leyes y que el texto estatutario permanezca formalmente inalterado; en: *El Estatuto de autonomía...*Op. Cit. Págs. 520 y 521.

sustancial. Cuando el criterio es la jerarquía, la norma inferior será inválida únicamente cuando entre en contradicción con la superior. Por el contrario, cuando rige el criterio de la competencia es suficiente con que una norma regule una materia sobre la que no ostenta competencia alguna para que deba ser declarada inválida.

Una vez examinado someramente estado de la cuestión en relación con el problema principal de estas normas, es pertinente que nos centremos en la relación entre la LOFCA y los Estatutos de autonomía. La primera pregunta a que debemos dar respuesta es si estamos ante un supuesto asimilable a los contemplados en los artículos 149.1.29ª y 152.1 o si, por el contrario, se trata de un supuesto especial y diferenciado. La mayor parte de la doctrina ha asimilado, de una manera más o menos explícita, los tres supuestos⁴⁵². Sin embargo, en nuestra opinión este paralelismo no es ni mucho menos evidente ya que, si bien nos encontramos ante uno de los supuestos a que se refieren las SSTC 76/1983 y 183/1988, en la medida en que se produce una remisión constitucional para que una norma dictada por el Estado lleve a cabo la delimitación final de las potestades autonómicas y estatales en esta materia, concurre en este caso una primera característica que, ya únicamente a primera vista, distingue la ley orgánica del 157.3 del resto de leyes a que hemos

⁴⁵² En este sentido: MUÑOZ MACHADO, M.: *Derecho Público t. II*...Op. Cit. Pág. 411; F. RUBIO LLORENTE, que afirma que “la articulación entre tales leyes y los Estatutos de Autonomía viene determinada primordialmente por la función que la Constitución directamente les atribuye y no por la relación de rango formal, pues respecto de las materias a las que se refieren hay una reserva constitucional en sentido propio”, en: FAVOREAU, L.; RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque*...Op. Cit. Pág. 125, nota núm. 59. También R. GÓMEZ-FERRER MORANT asimila los supuestos del 149.1.29 y 157.3 de la Constitución, concluyendo sin embargo que dichas leyes orgánicas no podrán afectar a la competencias asumidas por los Estatutos de Autonomía, claro que este autor parece explicar todo el esquema desde el principio de jerarquía, que además aplica para explicar la relación entre leyes orgánicas y ordinarias (pág. 21) en: “Relaciones entre leyes: competencia...Op. Cit. Págs. 22 y 23. C. AGUADO RENEDO, que considera que son casos en que la Constitución remite a otras leyes “para determinar el marco de algunos contenidos estatutarios”; en: *El Estatuto de autonomía*...Op. Cit. Pág. 525; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas*...Op. Cit. Pág. 23; LÓPEZ GUERRA, L.: “La distribución de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas”, en: AA.VV.: *Derecho Constitucional, vol. II*. Valencia: Tirant lo blanch, 2000, pág. 346.

En la doctrina tributarista, ésta es la tesis que parece seguir también R. FALCÓN Y TELLA: “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades autónomas”. En AA.VV.: *Estudios de Derecho y Hacienda*. RFDUC, núm. 72/1986-87, pág. 154, y J. FERREIRO LAPAZTA: *La Hacienda de las Comunidades autónomas en los diecisiete*...Op. Cit. Pág. 51.

hecho referencia, y es precisamente su carácter *potestativo*, de manera que sería posible una asunción competencial por parte de las Comunidades Autónomas con base únicamente en el binomio Constitución-Estatutos de autonomía, si bien dicha asunción estaría siempre condicionada al ejercicio por el Estado de la posibilidad que le concede el artículo 157.3 de la Constitución. En palabras de A. BAYONA ROCAMORA, “se produce aquí una situación facultativa, que permitiría hablar, más que de un elemento imprescindible para la configuración de las competencias financieras autonómicas, de la reserva de un poder al Estado para poder intervenir en esta materia cuando así lo estime necesario”, de manera que “se ha introducido un importante elemento flexibilizador, que deja en manos del Estado la determinación final del contenido de las competencias autonómicas...podría hablarse en este caso de una amplia zona concurrencial en la que en principio sería posible la actuación directa de las Comunidades Autónomas sobre la base únicamente de la Constitución y sus respectivos Estatutos de autonomía, pero que quedaría sujeta al eventual ejercicio de la competencia estatutal que se reconoce en el artículo 157.3”⁴⁵³. Interpretación ésta que, según señala además el autor, vendría avalada por la Sentencia 150/1990, FJ 4º.

El problema estribaría, como apunta A. BAYONA ROCAMORA, en determinar, por un lado, el “alcance horizontal” o ámbito objetivo-material al que puede hacerse extensiva la LOFCA y por otro, el “alcance vertical” o intensidad que puede tener la regulación por ella efectuada. El primero tiene sencilla solución: la ley orgánica dictada por el Estado debe circunscribirse a los recursos a que se refiere el artículo 157.1. En cuanto al segundo, cabrían dos interpretaciones: en primer lugar, entender que esta norma debe limitarse a desarrollar los principios constitucionales en relación con los recursos autonómicos. La segunda, más ambiciosa, habilitaría al Estado para regular, en cualquier momento, el ejercicio de las competencias a ejercer por las Comunidades autónomas en relación con los recursos contenidos en el citado artículo 157. Como hemos tenido ocasión de

⁴⁵³ BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...* Op. Cit. Pág. 138.

comprobar, tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como la doctrina mayoritaria se decantan, implícita o explícitamente, por esta segunda opción⁴⁵⁴.

Ahora bien, sin duda el elemento diferenciador, que explica además la aparente amplitud que otorga el Tribunal Constitucional al empleo de esta norma en cualquier momento y el propio carácter potestativo que le concede la Constitución, es que la LOFCA no tiene como misión establecer el marco dentro del cual las Comunidades Autónomas podrán *asumir* determinadas competencias, sino regular el *ejercicio* de competencias que son objeto de asunción estatutaria por las Comunidades. Por lo tanto, la LOFCA no se relaciona directamente con el Estatuto en los términos en que lo hacen las leyes orgánicas previstas en los artículos 149.1.29 y 152.1 de la Constitución pues, a diferencia de éstas, la LOFCA y los Estatutos de autonomía operan en momentos distintos: el Estatuto de autonomía interviene en el momento de la asunción de competencias, y la LOFCA opera en un momento necesariamente posterior, cual es el del ejercicio de dichas competencias. En efecto, las citadas normas del bloque constituyen un auténtico marco de referencia para la asunción estatutaria de competencias, lo cual implica que las leyes orgánicas aprobadas con posterioridad a los Estatutos de autonomía podrían incidir sobre ellos e incluso llegar a modificarlos⁴⁵⁵, según ha corroborado el Tribunal Constitucional en Sentencias 56/1990, de 29 de marzo y 62/1990, de 30 de marzo, referidas al supuesto del artículo 152.1 de la Constitución. Dicha conclusión, por el contrario, no es predicable de la LOFCA, a la que no le está permitido incidir en la asunción de competencias por parte de los Estatutos de autonomía, sino únicamente *regular el ejercicio de estas competencias* asumidas estatutariamente. Por eso, este supuesto se diferencia nítidamente de los contemplados en los artículos 149.1.29^a y 152.1 de la Constitución, ya que en éstos la ley orgánica se interpone entre la

⁴⁵⁴ BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...* Op. Cit. Pág. 139.

⁴⁵⁵ MUÑOZ MACHADO, M.: *Derecho público t. I*, Op. Cit. Pág. 356 (aunque mantiene una opinión contraria en un trabajo posterior: "La interpretación estatutaria del sistema constitucional de distribución de competencias", RDP, núm. 5/1979-80, pág. 69); DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional...* Op. Cit. Págs. 268 y 269; BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...* Op. Cit. Págs. 148 y siguientes.

Constitución y los Estatutos de autonomía, mientras que en el caso del artículo 157.3 la norma actúa directamente sobre el ejercicio de la competencia por las Comunidades⁴⁵⁶.

Por esta razón creemos, frente a la opinión que parece ser mayoritaria en la doctrina, que en realidad el problema de la relación entre Estatutos y LOFCA en materia tributaria no se plantea en términos de jerarquía⁴⁵⁷ ni de competencia⁴⁵⁸, ya que ambas normas operan en momentos distintos: al Estatuto de autonomía le corresponde habilitar y concretar el ámbito material del poder tributario autonómico y a la LOFCA “la delimitación de las condiciones y los límites de dicho poder”⁴⁵⁹. Por eso es también irrelevante que los Estatutos de autonomía hayan sido aprobados antes o después de la LOFCA, pues en cualquier caso el ejercicio de las competencias tributarias por éstos asumidas deberá amoldarse a ésta⁴⁶⁰. Igualmente, con esta interpretación quedan descartadas tanto las tesis que propugnaban que el poder tributario autonómico viene atribuido directamente por la Constitución, de manera que la función que cumple el Estatuto de autonomía en relación con la

⁴⁵⁶ BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar...* Op. Cit. Pág. 140, nota 58.

⁴⁵⁷ Como han sostenido, entre otros: TEJERIZO LÓPEZ, J. M., en: “Las fuentes del Derecho Financiero a la luz de la Constitución”; en: AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho, Vol. II*. Madrid: IEF, 1979, pág. 2010; J. J. FERREIRO LAPATZA explica esta relación LOFCA- Estatutos de Autonomía en términos del principio de jerarquía, señalando que aquélla es la norma preponderante; en: “Los impuestos cedidos...” Op. Cit. Págs. 1 y 2.

⁴⁵⁸ Como afirman, entre otros: G. ORÓN MORATAL; en: “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. RVHP, *Palau 14*, núm. 28, 1997, pág. 20; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Págs. 69 y 70.

⁴⁵⁹ Lo entiende también así, entre otros, BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La Gestión...* Op. Cit. Págs. 170 y 171.

⁴⁶⁰ MUÑOZ MACHADO, S.: *Las potestades legislativas...* Op. Cit. Págs. 44 y 45. En sentido similar: FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas...* Op. Cit. Págs. 51 y 52. No parece entenderlo así RAMALLO MASSANET, J., para quien “si la ley del 157.3 es anterior a un Estatuto de Autonomía, éste puede derogar a aquélla en su ámbito territorial”, en “Incidencia de la Constitución...” Op. Cit. Pág. 123.

atribución de dicha competencia no pasa de ser declarativa⁴⁶¹ como las que, en el extremo contrario, han afirmado que es la LOFCA la norma que otorga poder tributario a las Comunidades Autónomas⁴⁶².

La propia dicción literal de los Estatutos confirma esta interpretación, ya que todos contienen una cláusula similar a la establecida en la Disposición adicional 7ª del Estatuto catalán, que establece que *“el ejercicio de las competencias financieras reconocidas por este Estatuto a la Generalidad se ajustará a lo que establezca la ley orgánica a que se refiere el apartado tres del artículo 157 de la Constitución”*. También avala la anterior interpretación la nueva dicción del artículo 58.a) del Estatuto de autonomía de Extremadura, tras su reforma efectuada por la L.O. 12/1999, de 6 de mayo, que señala que la Asamblea de Extremadura *“podrá regular los tributos cedidos en los términos de la Ley de Cesión acordada de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional primera de este Estatuto”*.

Veamos ahora las consecuencias concretas que esta tesis tiene sobre el reparto del poder tributario entre Estado y Comunidades Autónomas:

Según la construcción anterior, la LOFCA condiciona el ejercicio de la competencia de establecer y regular tributos a través de una serie de reglas. En el caso de los tributos propios, mediante las prohibiciones y límites de los artículos 6 y 9. En el caso de los recargos, a través de su artículo 12. El ejercicio que las Comunidades Autónomas hagan de su competencia de establecer y regular tributos deberá amoldarse a esos límites. Estos últimos podrán, a su vez, ser modificados por la LOFCA en cualquier momento y sin que para ello sea necesario el concurso de las Comunidades Autónomas. Ahora bien, dichos límites no podrán ser de tal amplitud que eliminen en la práctica el poder de establecer impuestos propios y recargos, pues

⁴⁶¹ Entre otros, como ya hemos visto, R. FALCÓN Y TELLA, en: “La distribución...Op. Cit. Pág. 537. En sentido similar, DE LA HUCHA CELADOR, F.; en: “Reflexiones sobre la financiación...Op. Cit. Pág. 425.

⁴⁶² MEDINA GUERRERO, M.: “La Hacienda de la Comunidad Autónoma andaluza...Op. Cit. Pág. 96.

de trata de competencias garantizadas por la Constitución y asumidas por las Comunidades Autónomas a través de sus Estatutos de autonomía.

En el caso de los recargos, la LOFCA ha modificado ya las condiciones de ejercicio de la competencia tributaria autonómica en dos ocasiones. En primer lugar, en la reforma operada por la L.O. 3/1996, de 27 de diciembre, se ha dado nueva redacción al artículo 12.1 de la LOFCA, de manera que si con anterioridad las Comunidades Autónomas podían establecer recargos “*sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio*”, posteriormente el ámbito sobre el que pueden establecerse recargos está formado por “*los tributos del Estado susceptibles de cesión*”. Posteriormente, con la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre, se han vuelto a modificar las condiciones de ejercicio de esta competencia estableciendo que las Comunidades Autónomas sólo podrán establecer recargos “*sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen*”. Esto significa que aunque algún Estatuto de autonomía hubiera contemplado la posibilidad de que la Comunidad Autónoma estableciera recargos sobre cualesquiera impuestos estatales, ésta debería, en cualquier caso, ceñir el ejercicio de su competencia de establecer recargos a lo establecido en la LOFCA. Aquella cláusula estatutaria no plantearía por otro lado problema alguno desde la perspectiva de su validez pues, como hemos dicho ya, la relación entre LOFCA y Estatutos no puede plantearse en términos de jerarquía ni de competencia, pues operan en momentos lógicos distintos. Por ello, la asunción estatutaria de la competencia tributaria se produce en el marco de la Constitución, marco que incluye la *posibilidad* de que el Estado regule, mediante ley orgánica, el ejercicio de estas competencias. Siguiendo con el supuesto, si se diera el caso de que alguna Comunidad Autónoma, con anterioridad a la aprobación de la LOFCA, hubiera aprobado un recargo extralimitándose en lo establecido por esta norma, éste podría ser anulado por el Tribunal Constitucional, en aplicación con lo que constituye

doctrina reiterada por éste, y es que “*en el recurso abstracto no se fiscaliza si el legislador se atuvo o no, en el momento de legislar, a los límites que sobre él pesaban, sino, más bien, si su producto normativo se atempera, en el momento del examen jurisdiccional, a tales límites y condiciones*” (STC 27/1987, de 27 de febrero, FJ. 4º)⁴⁶³. Este ejemplo de laboratorio nos sirve para exponer de manera clara y precisa nuestra posición.

Veamos ahora, de manera diferenciada, las consecuencias que esta tesis tiene sobre la articulación jurídica de la cesión de impuestos:

A partir de 1997, el impuesto cedido se convierte en la tercera clase de recurso, junto con los tributos propios y los recargos, en que las Comunidades puede ejercer sus competencias tributarias. Si, como hemos sostenido más arriba, el fundamento constitucional para el ejercicio de potestades normativas en impuestos cedidos radica en los preceptos que contienen el poder tributario autonómico, esto es, el artículo 133.2 en relación con el 157.1 y si, como pudimos comprobar también en epígrafes anteriores, la Constitución no excluye *a priori* la posibilidad de que las Comunidades Autónomas ostenten determinadas potestades normativas sobre ellos, podría pensarse que lo que la reforma del concepto de impuesto cedido supone en puridad es una modificación de las condiciones de ejercicio de las competencias tributarias por las Comunidades Autónomas. La consecuencia de estas conclusiones en relación con el procedimiento de cesión de impuestos es que, técnicamente, no se produciría una *atribución* de competencias tributarias a las Comunidades Autónomas, pues ya disponen de ella. Así opina A. AGULLÓ AGÜERO, para quien “no es la ley del Estado la que asigna la titularidad de la competencia autonómica [sobre los impuestos cedidos], sino que ésta deriva del propio Estatuto de autonomía, aunque sea una titularidad suspendida o pendiente de una posterior

⁴⁶³ Reitera doctrina ya sentada en las SSTC 87/1985, de 16 de julio, y 137/1986, de 6 de noviembre.

articulación en una ley específica de cesión y aunque esta ley de cesión tenga lugar por el mecanismo constitucionalmente previsto⁴⁶⁴.

Ahora bien, como examinamos más arriba, la única competencia garantizada a las Comunidades Autónomas y asumible por vía estatutaria sobre los impuestos cedidos es la competencia sobre su producto. Esto significa que, aunque el ejercicio de toda potestad normativa en materia tributaria por las Comunidades Autónomas encuentra su fundamento en los preceptos constitucionales que así se la reconocen, para poder regular o gestionar estos tributos de titularidad estatal, el Estado debe previamente *habilitar* a las Comunidades Autónomas para ello. En este sentido, habida cuenta del papel que en el bloque de la constitucionalidad le corresponde, seguramente la LOFCA no sea un instrumento suficiente para llevar a cabo dicha atribución, pues no se trata de un mero abandono del hecho imponible de un tributo estatal a favor de las Comunidades Autónomas, sino de una atribución pormenorizada de determinadas potestades normativas que inciden sobre tributos que permanecen en el sistema tributario estatal. Pues bien, para acometer esta tarea, hay previstos en la Constitución una serie de mecanismos específicos, que serán objeto de estudio en epígrafes posteriores.

Hasta aquí las consecuencias que sobre la regulación de los impuestos cedidos tiene el esquema aquí apuntado. Como se examinará en breve, hay además una serie de especialidades en la articulación jurídica de la cesión de impuestos.

⁴⁶⁴ AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad...Op. Cit. Pág. 28.

IV. LA ARTICULACIÓN JURÍDICA DE LA CESIÓN DE IMPUESTOS DEL ESTADO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Hasta aquí hemos examinado la parte que podríamos denominar “estática” de la articulación jurídica de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas, consistente en el análisis del papel constitucional que cumple cada una de las normas implicadas en la cesión. Esta segunda parte de nuestro estudio pretende acercarse a la cesión desde una perspectiva “dinámica”, analizando la concreta articulación jurídica de la cesión de cada una de las competencias.

1. La especial complejidad del procedimiento de cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas.

Como veíamos en el primer capítulo de este estudio, los impuestos cedidos son una figura especialmente compleja debido fundamentalmente a dos razones: por un lado, a que las tres competencias en que, según doctrina ya clásica puede deslindarse el poder tributario, se encuentran en estos impuestos perfectamente diferenciadas, lo que da lugar a la existencia de diversas posibilidades en el alcance de la cesión. Por otro lado, la tradicional vinculación entre este recurso y la participación en ingresos del Estado tuvo una clara influencia en que el procedimiento de cesión quedara configurado de una determinada manera. Aunque el objeto de este estudio lo constituyen sólo las competencias normativas, para poder comprender los problemas de la articulación jurídica del procedimiento de cesión es preciso tratar las tres clases de competencias que han sido objeto de atribución que, como veremos, obedecen a finalidades y lógicas diferentes. De ahí que el procedimiento para ceder cada una de estas tres potestades difiera en algunos aspectos. En nuestra exposición deslindaremos así la cesión del rendimiento, la delegación de la gestión y la atribución de las competencias normativas. Seguiremos además este mismo orden pues, como se comprobará más adelante, la lógica de la articulación jurídica contenida en la LOFCA y en los Estatutos de autonomía

responde a una cesión que en un principio se entiende restringida a la atribución del producto de determinados impuestos, si bien ésta ha afectado a la lógica posterior. Creemos que al exponer en primer lugar la atribución de aquella competencia, se comprenderá mejor el resto de elementos del proceso.

El problema de la articulación jurídica de la cesión de tributos no es una mera cuestión técnica, pues entra de lleno en el problema del reparto de competencias financieras entre Estado y Comunidades Autónomas⁴⁶⁵. En apartados anteriores hemos extraído una serie de conclusiones acerca del papel que en dicho reparto representan la LOFCA y los Estatutos de autonomía, así como sobre las relaciones entre estas normas. En el análisis que iniciamos ahora deberemos partir de las conclusiones anteriores con objeto de enjuiciar la articulación jurídica de los procedimientos de atribución de competencias a las Comunidades Autónomas.

Con el objetivo de hacer más comprensibles los distintos elementos de los procedimientos que vamos a examinar, se seguirá una estructura expositiva similar en los tres. En primer lugar, se recordará el fundamento constitucional de la cesión de cada clase de competencia. En segundo, se analizará el papel que las diferentes normas que intervienen en la cesión cumplen en el procedimiento, así como las relaciones entre ellas. Por último, estaremos en condiciones de pronunciarnos acerca de cómo se articula la cesión en relación con cada potestad.

2. El procedimiento de atribución del rendimiento de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas.

2.1. Fundamento constitucional.

Según se expuso en el primer capítulo de este trabajo, a diferencia de lo que sucede con la cesión de la gestión y de las competencias normativas, la atribución

⁴⁶⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos”. CT, núm. 103/2002, pág. 40.

del rendimiento de los impuestos cedidos constituye el contenido *mínimo* de la cesión, estando así directamente garantizado por la Constitución, cuando ésta se produzca. Este dato resulta de la mayor importancia para comprender la articulación jurídica del proceso de cesión del rendimiento de los impuestos cedidos.

2.2. El procedimiento de atribución del rendimiento: el papel de las normas que intervienen en el mismo.

En el procedimiento de atribución del rendimiento de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas intervienen distintas leyes, en concreto: los Estatutos de autonomía, la LOFCA, la LSF y las leyes específicas de cesión de impuestos. Dichas normas se relacionan entre sí de una manera peculiar, que obedece a la posición que en el sistema de financiación autonómica tienen los impuestos cedidos. Procede a continuación entrar en su análisis, para lo que dividiremos nuestra exposición en dos partes; en la primera se analizará el papel que cumplen la LOFCA y el resto de leyes que se ocupan de la cesión de impuestos, y en la segunda se cerrará el análisis mediante el estudio del papel que están llamados a cumplir los Estatutos de autonomía.

2.2.1. La LOFCA, la LSF y las leyes específicas de cesión de impuestos.

En coherencia con la parquedad que le caracteriza en materia de financiación autonómica, la Constitución no precisa el mecanismo a través del cual deben cederse los impuestos. Dicho mecanismo se encuentra previsto en la LOFCA, cuyo artículo 10.2 establece que *“se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica”*. Esta remisión a una ley ordinaria constituye un supuesto de colaboración común en nuestro ordenamiento entre ambas clases de normas que no plantea mayores problemas aquí y cuyo empleo ha sido admitido, con carácter general, por el Tribunal Constitucional, que ha afirmado al respecto que *“no existe, de principio,*

imposibilidad constitucional para que la Ley Orgánica llame a la ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones “de desarrollo”, dando lugar a una colaboración entre normas” (SSTC 137/1986, FJ. 3º, y 224/1993, FJ. 3º, entre otras).

De la dicción literal del precepto se deriva que la LOFCA exige una norma específica de cesión para cada Comunidad Autónoma. Esta norma no podría ser sustituida por una ley de alcance general pues, su exigencia responde a una finalidad muy precisa, cual es la de permitir la existencia de alcances y condiciones de cesión de impuestos distintos en las distintas Comunidades. Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional, afirmando que *“este precepto de la LOFCA se está refiriendo a una Ley específica de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma que, de acuerdo con su Estatuto, pudiera recoger, en su caso, las particularidades que se estimasen oportunas en cuanto al alcance y condiciones de las cesiones. Esta previsión resulta de inexcusable cumplimiento por la normativa de inferior rango y, contenida en una Ley Orgánica, su desconocimiento o vulneración es determinante de un vicio de inconstitucionalidad de las Leyes que la infrinjan, a tenor de lo dispuesto en el art. 28.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”*(STC 181/1988, FJ. 3º).

Ahora bien, este esquema según el cual la cesión debía efectuarse a través de una ley específica para cada Comunidad Autónoma se cumplió únicamente en el caso de Cataluña, con la aprobación de la Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a la cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña (LCTGC). Posteriormente, para establecer el marco dentro del cual tendría lugar la cesión de tributos al resto de Comunidades, se aprobaría una ley general de aplicación a todas ellas, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (LCT). Para hacer efectiva la atribución de competencias normativas a las Comunidades autónomas sobre estos impuestos, se derogó la LCT y se aprobó una nueva ley general de cesión de impuestos, la LCTMFC. Finalmente, como consecuencia de la ampliación de la cesión de impuestos en 2002, se derogan

ambas leyes generales de cesión y se aprueba una Ley general reguladora de todo el sistema de financiación autonómica, la LSF.

La aprobación de una ley general de cesión de impuestos en 1983, añadiendo así un eslabón más en la cadena de la cesión de impuestos, está motivada por un intento de establecer un marco homogéneo en la cesión de tributos, cuya necesidad había sido apreciada por la Comisión de Expertos sobre Financiación de Comunidades Autónomas⁴⁶⁶, según recoge la Memoria que acompaña al Proyecto de ley, con el argumento de que un mecanismo que consista en la aprobación de una ley de cesión para cada Comunidad Autónoma “pondría en peligro una de las finalidades del propio sistema LOFCA, a saber, un desarrollo homogéneo del sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas”⁴⁶⁷. La Ley general constituye así el marco⁴⁶⁸ de referencia a que posteriormente se remitirán las leyes específicas de cesión de impuestos a cada Comunidad Autónoma, que formalmente se configuran como leyes de artículo único en que se dota de vigencia⁴⁶⁹ el contenido de la ley general en el territorio correspondiente, estableciendo todas ellas la siguiente cláusula: “*El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de..., a los que se refieren los artículos...de su Estatuto de autonomía, son los establecidos en la Ley Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*”, constituyendo así un mero eslabón que hace

⁴⁶⁶ AA.VV.: *Informe de la Comisión de expertos sobre financiación...*Op. Cit. Pág. 61.

⁴⁶⁷ DGCHT: *Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*. Madrid: MEH, 1984, pág. 13.

⁴⁶⁸ Se dice en la Memoria que esta ley cumple una función de “ley marco”, aunque no se refiere al sentido técnico de la expresión, sino a la referida función homogeneizadora; DGCHT: *Ley de Cesión de Tributos...*Op. Cit. Págs. 12 y 13.

⁴⁶⁹ Realmente la cesión se produce a través de la ley específica. En este sentido, véase.: MEDINA GUERRERO, M., “El Estatuto de Autonomía...”Op. Cit. Pág. 139. En contra, AGULLÓ AGÜERO, A., que ha entendido que la norma de atribución es el Estatuto; en: “Impuestos cedidos...”Op. Cit. Pág. 618.

aplicable la ley general de cesión de impuestos en el territorio de las respectivas Comunidades⁴⁷⁰.

Este intento de homogeneización debe situarse en un contexto mucho más amplio, cual es la dicotomía entre la potencial asimetría que el principio dispositivo propiciaba en el Estado autonómico, y la necesidad de introducir elementos de homogeneización para propiciar una distribución de competencias eficiente y coordinada. En efecto, durante los primeros años del Estado autonómico hubo una especie de intento continuado de corregir, o modular, la potencial asimetría que podría ocasionar un pleno desarrollo del principio dispositivo, que podría haber dado lugar a desigualdades entre Comunidades Autónomas insostenibles desde una perspectiva racional, principalmente por razones de eficiencia. Además, como señalara S. MUÑOZ MACHADO, debido a que apenas hay mecanismos en la Constitución para garantizar una homogenización de competencias que evite este peligro y salvaguarde a la vez la autonomía política de las Comunidades Autónomas⁴⁷¹, fue precisa la conjugación de lógicas bilaterales, principalmente a través de Comisiones mixtas, con otras multilaterales, a través de acuerdos entre el Estado y todas las Comunidades, institucionalizados o no. Esta dicotomía o tensión dialéctica entre bilateralidad y multilateralidad, entre asimetría y homogeneización ha sido una constante desde el inicio del Estado autonómico⁴⁷².

⁴⁷⁰ RAMOS PRIETO, J.: *La cesión...* Op. Cit. Pág. 423.

⁴⁷¹ MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público t. I...* Op. Cit. Págs. 142 y siguientes. Véase también: AA.VV.: *Informe Comisión de Expertos sobre autonomías*, de 19 de mayo de 1981.

⁴⁷² Buena muestra de esta tensión son las palabras del *Informe de la Comisión de Expertos* donde se hacía la siguiente crítica a la lógica bilateral, expresada a través de acuerdos: "Pretender la transformación de un Estado fuertemente descentralizado en otro basado en poderes a Autonomías territoriales sin que exista una efectiva dirección del proceso, sino a puro golpe del pacto y negociación en los que se actúa sin una visión precisa del conjunto, y sin una previsión exacta de las metas, es, sin duda, una ilusión de la que, por mucho esfuerzo que se ponga en el empeño, resulta aventurado esperar el éxito (...). Con un procedimiento de este tipo las transferencias de servicios dependen más de la habilidad de los negociadores que de la aplicación estricta de las reglas de distribución de competencias, los ministerios retienen más de lo que deben, los recursos (personales, patrimoniales y financieros) se distribuyen inequitativamente, algunos cuerpos funcionariales que dominan parcelas enteras de la organización se resisten a la operación y logran evitarla, los ritmos y prioridades de las transferencias son distintos, la Administración estatal no acierta a hacer un diseño previo de sus propias necesidades, la articulación de las competencias estatales y las de las CCAA

El intento de homogeneización a través de una norma general en materia de impuestos cedidos fue sin embargo objeto de duras críticas desde algunos sectores doctrinales, debido a que supondría un debilitamiento del principio de autonomía, al exigir un marco de referencia idéntico para todas las Comunidades Autónomas⁴⁷³. Frente a estas críticas hay que decir que, como tuvo ocasión además de corroborar el Tribunal Constitucional en la citada Sentencia número 181/1988, debido precisamente a la subsistencia del trámite de la ley específica de cesión de impuestos, se deja a salvo la posibilidad de que el alcance y condiciones de la cesión de impuestos pueda ser diferente en distintas Comunidades Autónomas. La aprobación de las dos primeras leyes generales de cesión de impuestos no exige, en consecuencia, que la cesión de impuestos sea idéntica en todas las Comunidades Autónomas. Su papel es únicamente el de servir de *marco de referencia*, según se señalaba además expresamente en la Memoria explicativa de los proyectos de ley. Muy distinta debe ser la conclusión en relación con la nueva ley general de cesión de impuestos: la LSF; de acuerdo con su Disposición Final 2ª, las Comunidades Autónomas que acepten el modelo están obligadas a asumir la cesión de impuestos tal y como viene regulada en esta norma. Esto, que constituye una novedad sustancial con respecto del modelo anterior, nos plantea al menos dos preguntas, íntimamente relacionadas entre sí: en primer lugar, hasta qué punto es admisible la obligación de aceptar la cesión de todos los impuestos con la remisión a una ley

no llega a hacerse efectiva, la reforma administrativa se aplaza continuamente, la inseguridad jurídica es notoria”, citado por J. TORNOS que, en respuesta, afirmaba que “no pueden desconocerse, sin embargo, las razones que permiten justificar su implantación (la del sistema de Comisiones Mixtas). Por una parte, el antecedente histórico de la Segunda República, pero esencialmente el carácter dispositivo de nuestro sistema autonómico que posibilita ver la implantación del Estado de las Autonomías como el resultado de procesos singulares de creación y desarrollo de las distintas Comunidades Autónomas”; en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.; *El sistema jurídico...* Op. Cit. Págs. 188 y siguientes.

⁴⁷³ En este sentido: MEDINA GUERRERO, M.: *El Estatuto de Autonomía de Andalucía...* Op. Cit. Pág. 140; CALERO GALLEGU, J.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *La cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Andaluza*. Sevilla: Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Sevilla, 1986, págs. 30 y 31. LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J. y RODRÍGUEZ CATIVIELA, E. J.: *El IVA y las Comunidades Autónomas...* Op. Cit. Págs. 80 y siguientes; AGULLÓ AGÜERO, A.: “Impuestos cedidos...” Op. Cit. Pág. 610.

específica efectuada por la LOFCA que, como hemos visto, tiene como objetivo permitir que las Comunidades Autónomas, tras la mediación de sus Comisiones mixtas, puedan alterar, si así lo desean, el alcance y condiciones de la cesión de impuestos, como ha admitido el propio Tribunal Constitucional. En segundo lugar, aún aceptando la validez de la anterior exigencia, cabe preguntarse acerca de la racionalidad de que se haya considerado necesaria la aprobación de las citadas leyes específicas de cesión, habida cuenta de que ya no concurren las circunstancias que en el pasado fundamentaban la aprobación de leyes específicas para cada Comunidad Autónoma, habida cuenta de que tanto el alcance y condiciones de la cesión como su entrada en vigor temporal se produce, por imperativo de la LSF, de manera homogénea para todas las Comunidades Autónomas.

2.2.2. Los Estatutos de autonomía y el trámite de las Comisiones mixtas.

Según hemos podido comprobar ya, todos los Estatutos de autonomía han asumido como propio el recurso impuesto cedido. La previsión de este recurso en los Estatutos cumple, como sucede con el resto de recursos enumerados en el artículo 157.1 de la Constitución, una función de garantía de la autonomía financiera, como ha señalado además el Tribunal Constitucional, afirmando que *“es evidente que, al igual que la cesión de determinados tributos directamente por Disposición estatutaria, con la especial rigidez que le confiere este instrumento normativo, las reglas procedimentales que establece la Disposición adicional sexta, 3, del E.A.C., y las equivalentes de otros Estatutos de autonomía, responden a una finalidad de garantía de las disponibilidades financieras de las Comunidades Autónomas”* (STC 181/1988, FJ. 4º).

Ahora bien, todos establecen además una cláusula, que se ha denominado de “desestatutización”, según la cual la reforma del alcance y condiciones de la cesión de impuestos no supondrá reforma del Estatuto. También la inclusión de esta cláusula en todos los Estatutos fue una copia de lo regulado en la D.A. 6ª, apartado primero, del catalán, que establece que *“la eventual supresión o modificación de*

algunos de estos impuestos [cedidos] implicará la extinción o modificación de la cesión". Esto se explica, como señala C. AGUADO RENEDO, por el potencial carácter mutable que tiene la cesión de impuestos⁴⁷⁴, pero sobre todo porque, de no ser así, al Estado le resultaría casi imposible revocar la cesión, lo cual sería incongruente con la titularidad estatal sobre estos recursos, como se afirma además en la STC 181/1988 (FJ. 4º). En realidad, y como subraya S. MUÑOZ MACHADO, no se trata de una reforma de lo Estatutos de autonomía en sentido estricto, sino de una "precisión de su contenido que adviene en virtud de una ley estatal a la que la Constitución se remite (artículo 157.3) y que no queda excluida por el hecho de que los Estatutos se refieran ya a la materia"⁴⁷⁵.

Además de recoger este recurso como propio, todos los Estatutos de autonomía establecen la necesidad de que el alcance y condiciones de la cesión de tributos se establezca mediante acuerdo entre el Gobierno y la Comunidad Autónoma. Y todos, excepto los Estatutos de autonomía de Canarias, Baleares y Castilla-La Mancha⁴⁷⁶, imponen que este acuerdo se lleve a cabo en el seno de una Comisión Mixta⁴⁷⁷. Durante el periodo transitorio de financiación esta Comisión será la misma encargada de adoptar un método encaminado a fijar el porcentaje de participación en ingresos del Estado. El primer Estatuto de autonomía en establecer

⁴⁷⁴ AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de Autonomía...* Op. Cit. Págs. 453 y 454.

⁴⁷⁵ MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público (t. I)*... Op. Cit. Pág. 311.

⁴⁷⁶ L.O. 2/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de autonomía para Baleares, D.A. 3ª.2; L.O. 10/1982 de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias, D.A. 2ª; L.O. 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, D.A. 1ª.Tres.

⁴⁷⁷ L.O. 6/1981, de 30 de diciembre, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Andalucía; artículo 57.3; L.O. 8/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Aragón, artículo 58, D.A. 2ª.3; L.O. 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias, D.A. (única) Tres; L.O. 8/1981, de Estatuto de Autonomía para Cantabria, D.A. (única) Tres.; L.O. 4/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de Castilla-León, D.A. 1ª.Tres; L.O. 4/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Cataluña; L.O. 1/1983, de Estatuto de Autonomía de Extremadura, D.A.1ª.Tres; L.O. 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia, D.A. 1ª.Tres; L.O. 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja, D.A. 1ª.Tres; L.O. 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía para Madrid, D.A. 1ª.Tres; L.O. 4/1982, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia, D.A. 1ª.Dos; L.O. 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, artículo 52.Tres.



este trámite fue el catalán que, en su D.A. 6ª.3 dice: *“El alcance y condiciones de la cesión se establecerán por la Comisión Mixta, (encargada de adoptar un método encaminado a fijar el porcentaje de participación en ingresos del Estado -D.T. 3ª-), que en todo caso los referirá a rendimientos en Cataluña. El Gobierno tramitará el acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley, o, si concurriesen razones de urgencia, como Decreto-ley (...)”*. Este paso procedimental, no previsto en la Constitución ni en la LOFCA, constituye un elemento esencial en el procedimiento sin el cual como veremos la propia cesión no es válida.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de la relevancia de este trámite, que no fue respetado en la aprobación de la LCT de 1983. En el propio debate que tuvo lugar en el Congreso de los Diputados para la aprobación de esta norma hubo sendas enmiendas a la totalidad (presentadas por los grupos parlamentarios andalucista y catalán) motivadas precisamente por la ausencia del citado trámite⁴⁷⁸. La segunda de estas enmiendas sirvió de base para la interposición posterior de un recurso de inconstitucionalidad, que el Tribunal Constitucional resolvió en la citada sentencia 181/1988, de 13 de octubre. En concreto, objeto de recurso es la Disposición final 1ª de la LCT, que disponía la aplicabilidad de esta nueva ley de cesión de tributos a Cataluña, quedando modificada la Ley 41/1981 en todo lo referente a la cesión. El Tribunal declaró nula

⁴⁷⁸ La primera enmienda se argumentaba afirmando que “Si como ordena la LOFCA y el Estatuto de Autonomía de Andalucía, el alcance y condiciones de la cesión ha de realizarse de acuerdo con una ley específica para la Comunidad, y el contenido de ésta se adecuará a lo acordado por la Comisión mixta en el caso de Andalucía y otros similares, ¿qué razón de ser tiene una ley general para todas las Comunidades Autónomas, que además no va dirigida a los ciudadanos, sino a los futuros legisladores?”. Durante el debate, el entonces Ministro de Hacienda, GARCÍA DE AÑOVEROS, contestó que no era necesaria la intervención de la Comisión mixta porque ésta intervendría posteriormente en la elaboración de la ley específica de cesión. No obstante, en el Debate que tuvo lugar en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, que presidía RAMALLO MASSANET, J., hubo un diputado, ROMAY BECCARIA, que expresó sus dudas sobre la necesidad de que hubiera intervenido una Comisión mixta en la elaboración de la norma. Aunque este diputado se estaba refiriendo a las Comisiones mixtas de Transferencias, cuyo carácter especialmente vinculante había sido resaltado por la STC 76/1983, y que son Comisiones mixtas de naturaleza distinta a las que se ocupan de establecer el alcance y condiciones de la cesión. Resulta significativo que, a lo largo de toda la tramitación de esta ley, sólo un diputado planteara la necesidad de que esta ley procediera de un acuerdo en Comisión mixta, según exigen todos los Estatutos de Autonomía. DGCHT: *Ley de Cesión de Tributos...* Op. Cit. Págs. 66 y siguientes págs. 88 y siguientes, y págs. 214 y siguientes, respectivamente.

esta modificación porque en la elaboración de la LCT no había intervenido la Comisión Mixta, como exige la D.A. 6ª del Estatuto catalán. Pero no aceptó los argumentos de los recurrentes que consideraban aplicable al caso la Jurisprudencia de la Sentencia “LOAPA” por tratarse de un supuesto idéntico. Así, frente a la postura de los recurrentes, entendió el Tribunal que las leyes de cesión de tributos no son leyes paccionadas, y que los Acuerdos de las Comisiones Mixtas no vinculan al legislador, ya que este trámite constituye únicamente *“una especialidad procedimental que afecta al trámite previo de la iniciativa legislativa, referida a un proyecto que se tramitará después en las Cortes como Ley ordinaria”*(FJ. 4º), que por lo tanto no constituye un obstáculo a la potestad originaria del Estado para establecer tributos, que encuentra su reflejo, afirma el Tribunal, en la regulación de la cesión de tributos. En definitiva, lo único que sí tiene naturaleza paccionada, es el proyecto de ley, como ha destacado la STS de 29 de enero de 1999⁴⁷⁹, (FFJJ 2º a 5º).

Asímismo, justifica el Tribunal la importancia de este trámite *“por un lado, por la urgencia de dotar a los nuevos Entes autonómicos de un sistema operante y efectivo de tributos cedidos y, por otro, entronca con un principio inherente de colaboración y lealtad constitucional, que postula la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo, para la concreción normativa de temas de tanto relieve respecto a la puesta en marcha”*⁴⁸⁰ del Estado de las Autonomías” (FJ. 4º). Subyace en este razonamiento el importante papel que en la efectiva transferencia de bienes y servicios cumplían, junto con el porcentaje de participación, los tributos cedidos. La importancia de la intervención de la Comisión Mixta radica en asegurar la suficiencia financiera a las Comunidades Autónomas en estos años en que se hacen efectivas las competencias asumidas estatutariamente. Por ello, aunque estas Comisiones sean algo materialmente distinto a las de transferencias de bienes y servicios, tienen en común el que ambas

⁴⁷⁹ Sala de lo Contencioso-administrativo, sección 2ª, actuando como ponente D. Alfonso GOTA LOSADA.

⁴⁸⁰ Los subrayados son nuestros.

cumplieron un papel esencial en la asunción competencial. Y por ello quizá sea también posible, de una manera mediata o indirecta, encontrar el fundamento último de las Comisiones de cesión de impuestos en el artículo 147.2.d) de la Constitución, que establece que entre los contenidos necesarios de los Estatutos deberán incluirse, además de las competencias asumidas “*las bases para el traspaso de los servicios correspondientes a las mismas*”. Pues bien, es posible entender que, como parte de estas bases están las Comisiones mixtas que, de acuerdo con la D.T. primera de la LOFCA, deberán adoptar un método encaminado a fijar el porcentaje de participación en ingresos del Estado. Y dado que, como hemos expuesto en la primera parte de este estudio, durante el período transitorio de financiación, y aún después, existe una estrecha relación entre los tributos cedidos y el porcentaje de participación, resulta lógico que los Estatutos de autonomía establezcan como preceptiva la intervención de estas Comisiones en la determinación del alcance y contenido de la cesión, pues de ésta iba a depender, en buena medida, la adecuada financiación de los servicios transferidos. Ahora bien, cabe preguntarse si este fundamento constitucional es también válido una vez transcurrido el período transitorio de financiación.

Hay que tener en cuenta además que el citado fundamento constitucional ha sido enunciado por el Estado en relación con otra clase de Comisiones, que es preciso diferenciar de las de cesión de impuestos. Nos estamos refiriendo a las *Comisiones Mixtas de Transferencias* que, sobre todo en los inicios del proceso autonómico, cumplen una misión esencial en la transferencia de funciones y servicios del Estado a las Comunidades Autónomas, lo que motivó la especial relevancia, superior a la de las primeras, que les concedió el Tribunal Constitucional. En efecto, aunque el proceso de distribución de competencias se articula fundamentalmente, como hemos visto más arriba, a través de los preceptos constitucionales y estatutarios, es precisa además la existencia de un reparto real y efectivo de los bienes, servicios, personal y recursos financieros que el ejercicio de toda competencia conlleva. Esta es la función que estaban llamadas a cumplir estas Comisiones, la de materializar o hacer efectivo el traspaso de competencias que ya

había sido llevado a cabo a través de los cauces constitucionalmente previstos. Según afirmó el Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1983, de 5 de agosto, los acuerdos adoptados en dichas Comisiones *“afectan a un determinado ámbito material, y su validez procesal y material deriva directamente de los Estatutos de autonomía y tiene su origen último en el artículo 147.2 de la Constitución”* (FJ. 28ª)⁴⁸¹. Por ello, se afirma la existencia de una auténtica reserva competencial a favor de estas Comisiones para regular los traspasos de servicios a las Comunidades Autónomas. Como consecuencia de ello, sus acuerdos son vinculantes hasta el punto de que una ley estatal no podrá imponerse a éstos.

Como decíamos, pese a que la Sentencia no extiende esta relevancia a los Acuerdos adoptados por las Comisiones Mixtas encargadas de determinar el porcentaje de participación, en los inicios del proceso autonómico, la necesidad de que los servicios transferidos pudieran ser prestados por las Comunidades Autónomas, que ya habían asumido la competencia correspondiente, con la mayor celeridad y eficacia, en definitiva, la necesidad de que la implantación del Estado de las autonomías se hiciese efectiva, tiene como consecuencia la existencia de una íntima vinculación entre traspaso de servicios y financiación de éstos. Por ello, J. RAMALLO MASSANET y J. J. ZORNOZA PÉREZ han entendido que, hasta la aprobación de la LOFCA, este especial efecto vinculante de los Acuerdos de las Comisiones Mixtas de Transferencias podía hacerse extensiva a las encargadas de la financiación de los servicios mediante un porcentaje de los ingresos estatales⁴⁸². Ahora bien, una vez que se aprueba la LOFCA y, posteriormente, los Estatutos de

⁴⁸¹ Como es sabido, esta forma de actuar, cuyo origen se remonta a la II República española, se había iniciado ya en los Entes preautonómicos; al respecto véase: TORNOS, J., en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico...* Op. Cit. Pág. 186.

⁴⁸² Señalan estos autores que, habida cuenta de la “íntima vinculación entre traspaso de servicios y financiación de los mismos” que se produce durante la asunción de los primeros servicios por las Comunidades Autónomas, podría entenderse que la Jurisprudencia de la STC 76/1983 es aplicable para explicar el valor de los acuerdos de las Comisiones Mixtas en los primeros momentos del desarrollo de la financiación autonómica, pero no ya “tras la aprobación de la LOFCA y la constitución de Comisiones Mixtas a los efectos de determinar la financiación correspondiente al período transitorio y establecer el régimen de los tributos cedidos, conforme a lo previsto también en los Estatutos de Autonomía”; en: RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PEREZ, J. J.: “El Consejo de Política Fiscal y Financiera...” Op. Cit. Pág. 97.

autonomía otorgan una función definida a las Comisiones Mixtas para determinar el porcentaje de participación en ingresos estatales y establecer el régimen de los tributos cedidos, el valor de los Acuerdos no puede ser ya el mismo⁴⁸³. En el mismo sentido se ha pronunciado M. MEDINA GUERRERO, que ha entendido que, a partir del primer modelo definitivo, no estaría justificada la intervención de las Comisiones Mixtas, puesto que el porcentaje se ha desvinculado ya del proceso de transferencias⁴⁸⁴.

No obstante, lo cierto es que, como ha destacado recientemente J. RAMALLO MASSANET, en la práctica han venido desarrollando un papel similar al asignado para ellas en LOFCA y Estatutos sólo para el periodo transitorio⁴⁸⁵, papel que, en su opinión, si bien no es exigible desde un punto de vista jurídico, está justificado debido a que el artículo 13 de la LOFCA, en su redacción anterior a 2001, no especificaba en el seno de qué órgano deba realizarse la negociación de los porcentajes⁴⁸⁶, si bien también reconoce que la celebración de dichos acuerdos ha perdido buena parte de su utilidad porque los criterios para los porcentajes de participación ya están predeterminados por el CPFF. En la redacción dada a este precepto por la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA, se otorga el papel de fijar el valor inicial del denominado *Fondo de Suficiencia*, que

⁴⁸³ Aunque algunos sí lo entendieron así, como por ejemplo F. NÚÑEZ BOLUDA, en: “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Un examen de su normativa...Op. Cit. Págs. 47 y 48. Como apoyo de su interpretación, cita este autor la intervención del diputado ROMAY BECCARIA durante el debate en las Cortes de la LCTMFC, de la que más adelante nos ocupamos.

⁴⁸⁴ En opinión de J. J. ZORNOZA PÉREZ y J. RAMALLO MASSANET, de la dicción del artículo 13.1 LOFCA, que dice que el porcentaje “se negociará”, sin especificar en el seno de qué organismo, y del hecho de que las Leyes de Presupuestos hayan seguido haciendo referencia al acuerdo de la Comisión Mixta, puede inferirse que la intervención de las Comisiones Mixtas estaría justificada también después del periodo transitorio; en: “El Consejo de Política Fiscal y Financiera...Op. Cit. Págs. 99 y 100. En sentido similar: MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación*...Op. Cit. Págs. 365 y 366. Por su parte, J. J. FERREIRO LAPATZA cree que también en el periodo definitivo debe determinarse el porcentaje de participación en el seno de la Comisión Mixta; en: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas*...Op. Cit. Págs. 215 y 216.

⁴⁸⁵ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 468.

⁴⁸⁶ RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 468 y 469.

como hemos señalado ya viene a sustituir la anterior *participación en ingresos del Estado*, a una “*Comisión Mixta de transferencias*”.

Las Comisiones mixtas encargadas de fijar el alcance y condiciones de la cesión de impuestos cumplen además una función adicional, cual es la de servir de cauce a través del cual las Comunidades Autónomas expresan su consentimiento a la propia cesión⁴⁸⁷. Por eso quizá sería más adecuado que fueran Comisiones con cierto grado de permanencia, en lugar de haber llegado a ellas a través de una cierta desnaturalización de las Comisiones de Transferencias, que estaban previstas para un periodo concreto y transitorio⁴⁸⁸.

3. El procedimiento de delegación de competencias de gestión sobre los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas.

A diferencia de lo que sucede en las potestades normativas, en el caso de las de gestión, la LOFCA y la LSF expresamente hacen referencia al cauce normativo empleado, que es la *delegación intersubjetiva*, sin que ello haya sido puesto en entredicho por la doctrina⁴⁸⁹. Así, el artículo 19.2 de la LOFCA prevé que las Comunidades Autónomas *asuman por delegación* la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de determinados impuestos cedidos. El alcance de la delegación es concretado posteriormente por la LSF. Parece, en consecuencia, que dicha delegación se articula a través de ambas normas. En la doctrina esto no ha

⁴⁸⁷ En este sentido: FERREIRO LAPATZA, J.: *La Hacienda de las Comunidades...*Op. Cit. Pág. 159; FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución de competencias...”Op. Cit. Pág. 547; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción autonómica de las competencias...”Op. Cit. Pág. 56; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión...*Op. Cit. Pág. 426.

⁴⁸⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Estado actual de la financiación...”Op. Cit. Pág. 25.

⁴⁸⁹ Véase al respecto: MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos...*Op. Cit. Págs. 134 y siguientes; CHECA GONZÁLEZ, C.: “La delegación de competencias administrativas...”Op. Cit. Págs. 312 y siguientes; LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: “La delegación de la gestión en los tributos cedidos a las Comunidades autónomas”, en *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1986, págs. 215 y siguientes; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción autonómica...”Op. Cit. Pág. 47.

sido del todo pacífico, habiéndose propuesto diversos fundamentos constitucionales a la misma, que examinaremos brevemente en los epígrafes siguientes.

3.1. El fundamento constitucional de la delegación de la gestión en el artículo 156.

Según concluíamos en el capítulo primero de este estudio, el concepto constitucional de impuesto cedido no está integrado necesariamente por la delegación de su gestión, aunque indudablemente se trata de una competencia en la que las Comunidades Autónomas ostentan un legítimo interés, y cuyo ejercicio estará en conexión con su autonomía financiera. Por otro lado, y como también sabemos, la Constitución no se refiere expresamente a la posibilidad de que las Comunidades autónomas asuman la gestión de los impuestos cedidos, si bien en el artículo 156.2 se establece que éstas *“podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos”*. Es cierto que, en la práctica esta posibilidad sólo se ha operado en el caso de los impuestos cedidos, pero ello no impide que, en el futuro, las Comunidades Autónomas puedan actuar como delegados en la gestión de otros impuestos estatales.

A continuación analizaremos el papel que las diferentes normas encargadas de la cesión de impuestos cumplen en la delegación de potestades de gestión.

3.2. Los Estatutos de autonomía.

Todos los Estatutos de autonomía prevén la posibilidad de que la gestión sobre los impuestos cedidos sea objeto de delegación a las Comunidades Autónomas pero, como veremos, dichas cláusulas no tienen efecto alguno, ya que es una norma estatal la que tendrá que llevar a cabo la citada delegación. Que los Estatutos de autonomía no son un cauce jurídicamente adecuado para llevar a cabo delegaciones

de competencias es algo que, en los momentos actuales, está meridianamente claro, según se comprobará a continuación.

3.3. Ley de transferencia o delegación del 150.2 de la Constitución *versus* LOFCA en la delegación de la gestión.

Dado que la Constitución prevé un mecanismo específico para la delegación de competencias, en su artículo 150.2, y teniendo en cuenta que no parece, a la luz de lo ya visto en epígrafes anteriores, que la LOFCA sea una norma adecuada para llevar a cabo delegaciones competenciales, cabe preguntarse acerca de la vía empleada para dicha atribución de potestades de gestión. Descartados los Estatutos por razones que veremos más adelante, examinaremos a continuación la posibilidad de que la vía adecuada sea una ley de transferencia o delegación del 150.2. Dicho precepto establece la posibilidad de que el Estado transfiera o delegue en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, “*facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación*”.

Estas normas son, junto con las *leyes marco* previstas en el primer apartado del precepto, a que posteriormente se hará referencia, mecanismos de ampliación *extraestatutaria* de competencias. Su objeto lo constituye una competencia material completa, pudiendo incluir tanto facultades normativas como ejecutivas o gestoras⁴⁹⁰. Según se ha apuntado, el sentido último de esta técnica habría que buscarlo en que constituye una manera de corregir la acumulación de competencias materiales por el Estado que se haya podido producir como consecuencia de la operatividad de la cláusula residual del artículo 149.3 de la Constitución⁴⁹¹. Ahora

⁴⁹⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Pág. 330. Con mayor amplitud, véase: MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia...* Op. Cit. Págs. 233 y siguientes. Ahora bien, como señala este último autor, el control a ejercer por el Estado sobre dichas competencias será de diversa intensidad en cada caso, (págs. 241 y siguientes).

⁴⁹¹ Lo entiende así S. MUÑOZ MACHADO, basándose en que dicha técnica tendría su origen en el artículo 18 de la Constitución republicana de 1931, donde tenía el sentido recién apuntado; en: *Derecho Público I...* Op. Cit. Págs. 459 y 460. En sentido similar: FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.

bien, conviene dejar ya sentado que esta técnica, junto con la ley marco, no constituye una ampliación competencial que se circunscribe al *ejercicio* de la misma, pues la titularidad de la *competencia* sigue siendo en todo caso estatal⁴⁹². Volveremos sobre esta idea al hilo del estudio de la ley marco. Por otro lado, el límite consistente en que las materias sean, “*por su propia naturaleza*” susceptibles de transferencia o delegación, según han entendido E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, no ha de ser interpretado en el sentido de que habrá materias “superexclusivas” que no admitirían mecanismos de colaboración, pues, en opinión de estos autores, cualquier materia admite la posibilidad de colaboración. De esta forma, se sugiere la realización de una interpretación caso por caso para analizar la naturaleza de la medida de colaboración, con objeto de determinar si se salvaguarda la titularidad estatal de la competencia y el mantenimiento de poderes de revisión adecuados al tipo de materia de que se trate⁴⁹³.

Por último, y al igual que veremos en relación con la ley marco, se ha resaltado por la doctrina la dificultad de interpretar esta clase de ley aplicando los esquemas clásicos del Derecho público. De acuerdo con éstos, sería posible establecer una nítida distinción entre *transferencia* y *delegación*, de manera que la primera supondría la “descentralización” de la competencia, pasando ésta a ser de la

R.: *Las leyes orgánicas y el bloque...* Op. Cit. Págs. 102 y 103. AJA, E. en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico...* Op. Cit. Pág. 177 y AJA FERNÁNDEZ, E.; TORNOS MÁS, J.: “La Ley Orgánica de transferencia o delegación del artículo 150.2 de la Constitución”. DA, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, págs. 185 y 186.

⁴⁹² RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional...* Op. Cit. Págs. 204 y siguientes; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia...* Op. Cit. Págs. 26 y siguientes.

⁴⁹³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Pág. 329; RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.; VELASCO CABALLERO, F.: “Límites a la transferencia o delegación...” Op. Cit. Pág. 102, dónde afirman que si bien el límite del artículo 149.1 de la Constitución es infranqueable para los Estatutos de Autonomía, éste no rige para las citadas leyes del artículo 150.2, pues “la flexibilidad de la transferencia y delegación (esto es, por un lado, revocabilidad unilateral y casi incondicionada; y por otro lado, amplias facultades de control de las competencias trasladadas) ha llevado a no someter a aquellos traslados de facultades a los mismos límites materiales de los Estatutos...en consecuencia, el límite material a la descentralización y desconcentración del artículo 150.2 Constitución no se encuentra formalmente en las materias del artículo 149.1, sino en toda la Constitución” (última cita de págs. 103 y 104). En sentido similar: MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia...* Op. Cit. Págs. 220 y siguientes.

titularidad del ente a que se transfiere, y suponiendo la segunda una técnica de “desconcentración”, lo que implica que la titularidad no se traslada y, entre otras consecuencias, el ente delegante puede ejercer una tutela de *oportunidad* o tutela material sobre la competencia⁴⁹⁴. En la doctrina se ha defendido la aplicación de estos conceptos a la técnica que aquí nos ocupa, concluyendo por tanto que en el artículo 150.2 hay en realidad dos mecanismos de ampliación competencial⁴⁹⁵. Lo cierto es, sin embargo, que de la Constitución no se deduce un régimen jurídico diverso para ambos, por lo que difícilmente puede sostenerse dicha diferenciación estricta, tratándose más bien de una diferencia de grado o intensidad⁴⁹⁶.

Antes de poder determinar si estas normas pueden ser empleadas para llevar a cabo una delegación de potestades de gestión a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, es preciso hacer referencia a un último problema: debido a que ambas normas tienen el mismo rango, en un principio se planteó la posibilidad de incluir las delegaciones previstas en el artículo 150.2 de la Constitución en los Estatutos de autonomía. Dicha posibilidad fue tempranamente descartada por la doctrina, entre otros, por S. MUÑOZ MACHADO, que señaló la imposibilidad de utilizar los Estatutos de autonomía como cauce normativo para llevar a cabo las transferencias o delegaciones del 150.2 de la Constitución porque ello tendría como

⁴⁹⁴ Véase la citada distinción en: GALLEGU ANABITARTE, J. A.; CHINCHILLA PEINADO, J.A.; DE MARCOS FERNÁNDEZ, A.; RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO, B.: *Conceptos y principios fundamentales del Derecho de Organización*. Madrid: Marcial Pons, 2000, pág. 61, y págs. 81 y siguientes.

⁴⁹⁵ RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.; VELASCO CABALLERO, F.: “Límites a la transferencia o delegación...Op. Cit. Págs. 100 y siguientes; véase también; EMBID IRUJO, A.: “Notas acerca del procedimiento de ampliación de competencias: ¿reforma de los Estatutos de Autonomía o leyes orgánicas de transferencia o delegación?”, en AA.VV.: *Diez años de régimen constitucional*. Madrid: Tecnos, 1989, págs. 443 y 444; GALLEGU ANABITARTE, A.; MARCOS FERNÁNDEZ, A.: *Derecho Administrativo I. Materiales*. Madrid: 1989, págs. 187 y siguientes; RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.: *Los Convenios entre Administraciones Públicas*. Madrid: Marcial Pons, 1997, págs. 258 y siguientes.

⁴⁹⁶ En este sentido, entre otros: MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público (I)*...Op. Cit. Págs. 466 y siguientes; AJA FERNÁNDEZ, E.; TORNOS MAS, J.: “La Ley Orgánica...Op. Cit. Págs. 188 a 191; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso*...Op. Cit. Págs. 329 y siguientes; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia*...Op. Cit. Págs. 133 y siguientes.

consecuencia la congelación de bloques competenciales enteros a favor de las Autonomías, dado que “es consustancial a la técnica incorporada al artículo 150.2 que la decisión sobre transferir o delegar sea de la iniciativa del Estado (...) que igualmente corresponda a su exclusiva iniciativa la decisión de derogar o revocar lo transferido o delegado (...) y que, finalmente, el Estado pueda reservarse potestades directas de control de lo actuado por las Comunidades Autónomas”, y, por último, porque no puede un Estatuto regular cuestiones que trasciendan el campo de interés de cada Comunidad Autónoma⁴⁹⁷. Casi una década más tarde lo afirmaba claramente el Tribunal Constitucional en la Sentencia 56/1990, de 29 de marzo, estableciendo que el Estatuto constituye el paradigma de los instrumentos jurídicos de autoorganización, mientras que las leyes de transferencia y delegación lo son de los instrumentos de heterorganización, advirtiendo además de que la utilización del Estatuto como instrumento de transferencia o delegación “*implicaría dar rigidez a una decisión estatal en una manera no deseable por el constituyente y que choca con la mayor flexibilidad que los instrumentos del artículo 150.2 han de poseer. Por otra parte, este último precepto implica una decisión formalmente unilateral por parte del Estado, susceptible de renuncia y de introducción de instrumentos de control; el Estatuto, en cambio, supone una doble voluntad y una falta de disposición estatal a la hora de derogar la transferencia o delegación o de introducir esos instrumentos de control*” (FJ 5º). Implícitamente admite así el Tribunal que el Estado puede eventualmente derogar estas leyes, recuperando así las materias que han sido objeto de transferencia o delegación.

Pese a que, en un plano teórico, la diferencia es bastante clara y evidente, en la práctica estas dos vías han sido a menudo objeto de confusión, principalmente porque se han empleado las leyes del artículo 150.2 para operar auténticas ampliaciones competenciales que deberían haber sido efectuadas mediante el

⁴⁹⁷ MUÑOZ MACHADO, S.: *Las potestades legislativas...* Op. Cit. Págs. 39 a 41. En sentido similar y por el mismo autor: “La interpretación estatutaria del sistema constitucional de distribución de competencias”. Revista del Departamento de Derecho Político, núm. 5, 1979-1980, pág. 65. Véase también al respecto: MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia...* Op. Cit. Págs. 55 y siguientes.

Estatuto de autonomía. Esto sucedió, por ejemplo, en el caso de las Leyes Orgánicas de Transferencias a las Comunidades Valenciana (LOTRAVA) y Canaria (LOTRACA)⁴⁹⁸, cuya finalidad común era dotar de mayor homogeneidad a los sistemas competenciales de las Comunidades Autónomas que accedieron por distintas vías a la autonomía⁴⁹⁹. Posteriormente, se emplea el mismo mecanismo con la aprobación de las Leyes Orgánicas número 16/1995, de 27 de diciembre, y 6/1999, de 6 de abril, ambas de transferencia de competencias a la Comunidad Autónoma Gallega, donde la intención, de nuevo, de servir de *eslabón* a una posterior reforma estatutaria, es explícita en las Exposiciones de Motivos que las acompañan, donde se dice, en idénticos términos para ambas leyes, que *“la ampliación de competencias a la Comunidad Autónoma de Galicia se desarrolla por medio de la presente ley, utilizando para ello la vía prevista en el artículo 150.2 de la Constitución. La ley incluye las materias que son objeto de ampliación. Su estructura y sistemática responden a la finalidad de completar el proceso mediante la incorporación al Estatuto de autonomía de las competencias recogidas en la misma”*, señalándose más adelante que *“en coherencia con al finalidad de incorporar el contenido de esta ley en el Estatuto de autonomía, las modalidades de control que se recogen en el título II, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 150.2...quedarán sin efecto al producirse la mencionada incorporación al Estatuto”*. Modalidades de control que, en ambos supuestos, consisten en la obligación para la Comunidad Autónoma de facilitar información acerca de los servicios transferidos, que además deberán prestarse con un nivel de eficacia similar al estatal, y la previsión de poder suspender las facultades y servicios transferidos (artículos 7 de la Ley 16/1995, y 4 de la número 6/1999); en ningún caso se hace

⁴⁹⁸ Leyes 11 y 12/1982, de 10 de agosto.

⁴⁹⁹ Véase al respecto la *Memoria* del Proyecto de ley orgánica de transferencia de competencias a Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución, en: MAP: *Acuerdos autonómicos de 28 de febrero de 1992*. Madrid, 1992, págs. 107 a 178. Véase en relación con este proceso: MITJANS PERELLÓ, E.: “Hacia una equiparación entre todas las Comunidades Autónomas: la ampliación de competencias de la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre”. RCDP, *Autonomies*, núm 17/1993, págs. 89 y siguientes.

mención a un posible control sobre las potestades legislativas, pese a que en ambos casos éstas iban anejas al transpaso de servicios (artículos 3 y 2, respectivamente).

En definitiva, la ley del 150.2 se emplea a modo de *eslabón*, ya que su utilización es únicamente provisional, pues posteriormente se lleva a cabo una modificación de los Estatutos de autonomía de forma que las competencias *transferidas* o *delegadas* pasan a ser competencias *asumidas* por las Comunidades Autónomas y por lo tanto irrevocables por el Estado⁵⁰⁰. Este empleo del mecanismo de la ley de transferencia o delegación, de forma un tanto impropia, ha sido criticado por la doctrina⁵⁰¹. Sin que proceda entrar aquí en esta polémica, si nos interesa resaltar que, a consecuencia del empleo mayoritario de la citada técnica como mecanismo meramente transitorio, no han surgido en la práctica los problemas que el empleo de estas técnicas delegativas entre Entes públicos podría plantear. Una excepción la constituye la L.O. 6/1997, de 15 de diciembre (Jefatura del Estado), de transferencia de competencias ejecutivas en materia de tráfico y circulación de vehículos a motor a la Comunidad Autónoma de Cataluña. Ahora bien, esta norma no incluye potestad legislativa alguna ni, por cierto, prevé ningún mecanismo de control, por lo que es de escaso interés a nuestros efectos.

⁵⁰⁰ Se expresa esta finalidad transitoria del empleo de las leyes del 150.2, en la Memoria citada en la nota anterior; MAP: *Acuerdos autonómicos...* Op. Cit. Págs. 161 y siguientes; afirmándose, en la pág. 168, lo siguiente: “en relación con las críticas que a la utilización de esta vía se han formulado, consistentes fundamentalmente en destacar su carácter transitorio como instrumento legislativo, hay que señalar que su utilización no impide que una vez concluido el proceso se produzca su incorporación a los Estatutos de Autonomía mediante la reforma de los mismos”. En definitiva, según este documento, la única diferencia entre la vía estatutaria y la extraestatutaria sería el procedimiento de aprobación. De muy distinta opinión son, J. M. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO y F. VELASCO CABALLERO, que señalan importantes diferencias estructurales entre ambas técnicas; “Límites a la transferencia o delegación...” Op. Cit. Págs. 102 y siguientes.

⁵⁰¹ Por todos véase: MUÑOZ MACHADO, S.: “Los pactos autonómicos de 1992: la ampliación de competencias y la reforma de los Estatutos”. RAP, núm. 128/1992, donde se critica duramente la técnica jurídica empleada por la reinterpretación que supone de la función del artículo 150.2 de la Constitución, en págs. 97 a 105. En opinión de J. M. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO y F. VELASCO CABALLERO, han sido únicamente razones de oportunidad política las que han motivado la opción por una u otra vía de redistribución competencial -modificación estatutaria o ley del 150.2; “Límites a la transferencia o delegación del artículo 150.2 Constitución”. REDC, núm. 55/1999, págs. 98 y siguientes.

Examinado el objeto y la naturaleza de la ley orgánica de transferencia o delegación, podría pensarse que éste es el instrumento adecuado para llevar a cabo la delegación de potestades de gestión a favor de las Comunidades Autónomas. En la doctrina R. FALCÓN Y TELLA ha entendido que dicha técnica no sería adecuada, para lo que se basa en dos argumentos: en primer lugar, las peculiaridades del ordenamiento tributario, que no permitirían el empleo de la técnica general prevista en el último precepto constitucional citado. En segundo, la mayor flexibilidad que supone el empleo del 156.2, para cuya utilización bastaría una ley ordinaria⁵⁰². Dicho precepto establece que “*Las Comunidades autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos*”. De esta manera, la vía del 156.2 se presentaría como una vía alternativa y específica para esta materia. Ahora bien, como hemos señalado más arriba, este precepto no se circunscribe a los impuestos cedidos, sino a todos los tributos del Estado, en general⁵⁰³. Por otro lado, en relación con un posible empleo de la ley del artículo 150.2, es preciso tener en cuenta que los únicos autores que lo han defendido, lo han hecho debido a la citada confusión entre la vía estatutaria y extraestatutaria, en definitiva, han confundido la vía del 150.2 con una ampliación operada a través de la reforma de un Estatuto de autonomía⁵⁰⁴.

Descartadas todas las opciones, sólo queda la posibilidad de que pueda haber sido la LOFCA la norma que opera la delegación. Ahora bien, según hemos examinado más arriba, dicha norma no es un instrumento constitucionalmente adecuado para contener delegaciones competenciales. La única posibilidad es

⁵⁰² FALCÓN Y TELLA, R.: “La distribución...Op. Cit. Pág. 549. En sentido similar: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción...Op. Cit. Págs 51 y siguientes.

⁵⁰³ Como reconoce A. GARCÍA MARTÍNEZ: “La asunción...Op. Cit. Págs. 54 y siguientes.

⁵⁰⁴ Así por ejemplo: CHECA GONZÁLEZ, C.: “La delegación...Op. Cit. Págs. 313 y siguientes. FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: “El sistema normativo de las Comunidades Autónomas. Referencia particular a los aspectos financieros”; en: AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. Vol. II. Madrid: IEF, 1979, págs. 818 y siguientes; SERRANO TRIANA, A.: “Sobre la financiación de las Comunidades...Op. Cit. Pág. 342.

interpretar, como parece haber hecho J. RAMALLO MASSANET, que la citada delegación puede incardinarse dentro de las condiciones de ejercicio de competencias autonómicas sobre los recursos del artículo 157.1⁵⁰⁵. Esta interpretación ha sido la acogida por el Tribunal Constitucional, entre otras, en la Sentencia 192/2000, ya citada.

4. La atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas.

En este apartado del estudio pretendemos dar respuesta a una de las cuestiones más complejas de la nueva configuración jurídica de los impuestos cedidos; la de cuál debe ser la vía adecuada para la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre dichos recursos. Esta cuestión ocupó un lugar central en las discusiones que, en torno a la modificación de la cesión de impuestos, tuvieron lugar en 1997. Aceptada la modificación del modelo en 2001 el problema ha perdido relevancia en el plano político, aunque no en el jurídico. La articulación jurídica de la cesión es uno de los aspectos centrales de la nueva cesión de impuestos y, como tendremos ocasión de comprobar, cobra especial relevancia a la hora de determinar el régimen jurídico del ejercicio efectivo de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas. Y es preciso distinguir entre que sea una ley marco o, valga la redundancia, un nuevo marco normativo establecido por la LOFCA porque, por muy flexibles que sean los perfiles de la primera técnica, la Constitución le otorga unas características esenciales que claramente resultan de obligado cumplimiento.

4.1. El fundamento constitucional de la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas.

Según se examinó en el primer capítulo de este trabajo, la atribución de competencias normativas en esta materia tiene cabida en el concepto constitucional

⁵⁰⁵ RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Pág. 425.

de impuesto cedido, si bien, y al igual que ocurre con las competencias de gestión, se trata de un contenido *eventual* de estas figuras. Ello no obsta para que estas nuevas potestades puedan encontrar un sólido fundamento en el propio reconocimiento de poder tributario a las Comunidades Autónomas. Según concluíamos en el primer capítulo de este estudio, la Constitución, al caracterizar el poder tributario como una competencia *compartida*, apunta a una distribución de espacio fiscal, esto es, de materias imponibles entre el Estado y las Comunidades Autónomas que no se ha terminado de producir, pues la titularidad de la gran mayoría de las materias imponibles sigue siendo, al menos formalmente, estatal. Según apuntábamos, ello ha sido debido, por un lado, al carácter limitativo de la LOFCA en relación con el ejercicio de competencias tributarias por las Comunidades, y por otro, al ejercicio de potestades legislativas sobre la mayor parte de las fuentes de capacidad económica por el Estado; en definitiva, a la ocupación por éste de la mayor parte del *espacio fiscal* disponible. Pues bien, la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos debe enmarcarse en ese contexto y, en ese sentido, constituye un intento de permitir el acceso a las Comunidades Autónomas a una serie de materias imponibles que hasta este momento les estaban vedadas. El fundamento constitucional de la atribución de las citadas potestades a las Comunidades Autónomas radica así en los títulos competenciales que enmarcan su poder tributario, cuyo contenido podría haber sido “vaciado”, como consecuencia del marco jurídico limitativo establecido por el Estado a través de la LOFCA, y de la casi total ocupación del espacio fiscal disponible, o materias tributarias, por éste y por las Haciendas locales. Partiendo de esta premisa, procede ahora examinar el cauce normativo concreto adecuado para la atribución de las citadas potestades normativas.

4.2. La especial dificultad para determinar cuál debe ser el procedimiento para atribuir potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos.

Cuál haya sido, y cuál deba haber sido, el cauce jurídico para la *cesión* de potestades normativas a las Comunidades Autónomas son cuestiones que siguen siendo objeto de controversia. Ello se debe a que el cauce empleado para la cesión ha adolecido de la conocida falta de transparencia que, en líneas generales, ha venido caracterizando los distintos modelos de financiación autonómica⁵⁰⁶. Examinemos brevemente el *iter* normativo que se siguió para la atribución de las citadas potestades normativas, al objeto de entender el origen de la controversia.

Según se ha visto ya, la Constitución no dice nada acerca del citado procedimiento, limitándose a afirmar la titularidad estatal de estos impuestos. Titularidad que resaltan también la LOFCA, en su artículo 10.1, al señalar que “*son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*” y la LCTMFC, cuyo artículo 12 señalaba que la titularidad de las competencias normativas corresponde al Estado. En cuanto al cauce procedimental, la LOFCA se limita a señalar, en su artículo 10.3, que “*la cesión podrá comprender competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de tributos*”, explicitando, en el artículo 19.2, una serie de competencias normativas que cada Comunidad Autónoma “*podrá asumir*”, sin que se precise sin embargo en esta ley a través de qué mecanismo se lleva a cabo dicha asunción. Tampoco la LCTMFC concreta dicho cauce⁵⁰⁷. Esta falta de claridad de la

⁵⁰⁶ RAMALLO MASSANET, J; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Sistema y modelos de financiación autonómica”, en *Perspectivas del sistema financiero*, núm. 51/1995, págs. 11 y siguientes.

⁵⁰⁷ J. J. ZORNOZA PÉREZ, denunció tempranamente este silencio, destacando la imposibilidad de conocer el mecanismo “sobre todo, dado que los Acuerdos del CPFF y los citados Proyectos de Ley (se refiere a los Proyectos de la LCTMFC y de la L.O. 3/1996, de reforma de la LOFCA), así como las Memorias que los justifican, han optado por mantener un silencio que no se sabe si calificar de enigmático o prudente, pues únicamente aluden a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas procedan a “asumir” competencias normativas o a “regular” ciertas materias, aunque no señalan en

LOFCA contrasta además con los preceptos que la propia ley dedica a las competencias de gestión de estos mismos impuestos, donde sí se aclara el cauce jurídico empleado; la *delegación* (artículo 19.2). Hay que tener en cuenta además que, si seguimos la terminología empleada por nuestra Constitución, parece que instrumento normativo típico a través de la que las Comunidades Autónomas *asumen* competencias es el Estatuto de autonomía, lo que en principio parece contradictorio con el régimen jurídico de la cesión.

Este silencio planteaba la duda de si estas potestades eran transferidas de forma irrevocable a las Comunidades Autónomas, o si eran objeto de otra clase de redistribución. Dicha duda se solventa, al menos desde una perspectiva formal, con la entrada en vigor de las leyes específicas de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Dado que, como hemos visto, el concepto de impuesto cedido configurado en el bloque de la constitucionalidad sólo incluía la cesión del rendimiento de estas figuras tributarias a las Comunidades Autónomas, con objeto de ampliar este concepto e incluir en él la atribución de determinadas competencias normativas, el legislador de 1997 entendió que no bastaba con seguir el proceso ordinario de cesión de tributos, siendo preciso emplear uno de los instrumentos previstos en la Constitución para ampliar las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, en concreto, una ley marco del artículo 150.1 de la Constitución. Así, los artículos 2.2 de todas las leyes de cesión de impuestos miméticamente establecieron que *“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de... la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía...La Comunidad de...remitirá a la Comisión*

virtud de qué título”; en: “Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas...Op. Cit. Pág. 4032.

General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas". Esto es, se invocó expresamente la vía de la ley marco del artículo 150.1 de la Constitución como cauce jurídico para la redistribución competencial. En su elaboración intervinieron las Comisiones Mixtas, de acuerdo con lo establecido en los correspondientes preceptos estatutarios⁵⁰⁸. El mismo esquema ha sido seguido a raíz de las reformas efectuadas en 2002, a través de las Leyes 17 a 31/2002, de 1 de julio, de régimen de cesión de tributos del Estado y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión⁵⁰⁹.

Se ha sugerido por algún sector doctrinal que la invocación de la ley marco no sería más que una respuesta a algunos de los numerosos recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra las leyes que ponían en marcha el modelo, ya que éstos hacían mención a la aludida falta de transparencia en la mención del cauce procedimental⁵¹⁰. Si bien ya en los debates de reforma de la LOFCA y aprobación de la LCTMFC se hizo referencia a dicha vía, por lo que no parece que su empleo sea únicamente una respuesta a los citados recursos⁵¹¹.

⁵⁰⁸ En efecto, en todas las Exposiciones de Motivos de estas leyes se dice expresamente que: "...*el acuerdo de modificación de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de..., así como el acuerdo de fijación del alcance y condiciones de la cesión de tributos a dicha Comunidad Autónoma, han sido aprobados por la Comisión mixta paritaria Estado-Comunidad de..., en sesión plenaria celebrada el día...*".

⁵⁰⁹ La correspondencia numérica de las quince leyes de cesión de tributos, idénticas en su contenido y fecha de aprobación, es la siguiente: 17 (Cataluña), 18 (Galicia), 19 (Andalucía), 20 (Asturias), 21 (Cantabria), 22 (La Rioja), 23 (Murcia), 24 (Valencia), 25 (Aragón), 26 (Castilla-La Mancha), 27 (Canarias), 28 (Extremadura), 29 (Balears), 30 (Madrid) y 31 (Castilla y León).

⁵¹⁰ GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPES, P. y ZORNOZA PÉREZ, J.; sugieren que la proclamación de estas leyes como leyes marco se hizo como consecuencia de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra el nuevo modelo de financiación autonómica, donde, entre otros argumentos, se había denunciado la falta de título válido para efectuar la redistribución competencial; "...La construcción no deja de ser ingeniosa, sobre todo observada desde la perspectiva de los recursos de inconstitucionalidad en su día interpuestos contra la L.O. 3/1996 y la LCTMFC..."; en: *Constitución y financiación...* Op. Cit. Págs. 79 y 80. En sentido similar, RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 471.

⁵¹¹ En efecto, en el debate sobre la LCTMFC, el entonces Ministro de Administraciones Públicas (M. RAJOY BREY), afirmaba que para la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos no era precisa la reforma de los Estatutos de Autonomía,

De esta forma, para atribuir las citadas competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos se ha seguido la estructura procedimental de la cesión de tributos *tradicionales* prevista en el artículo 10 de la LOFCA y en los Estatutos de autonomía; a saber, acuerdo sobre el alcance y condiciones de la cesión en una Comisión mixta Estado-Comunidad Autónoma y aprobación de leyes específicas de cesión para cada Comunidad Autónoma. Es en este último paso donde se introduce el elemento diferencial para incluirlas dentro de la categoría de las leyes marco del artículo 150.1. Con la ampliación del alcance de la cesión que tiene lugar en 2001, se sigue básicamente el mismo esquema, si bien algo más simple pues esta vez todas las Comunidades Autónomas aceptan el modelo de financiación y no es ya necesaria la aprobación de una ley diferente de cesión, y la permanencia de la anterior en vigor para aquellas Comunidades que no aceptaran el modelo, como ocurrió en 1997; en efecto, dado que el modelo de financiación autonómica vigente para 1997/2001 no fue aceptado por todas las Comunidades Autónomas, para ese periodo fue necesaria la aprobación de otra ley general de cesión, la LCTMFC, de forma que la LCT siguiera estando en vigor para las Comunidades Autónomas que no habían aceptado el modelo. El artículo 26 de la LCTMFC, establece el régimen derogatorio, disponiendo que: “*desde el 1 de enero de 1997 queda derogada la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, excepto respecto de aquellas Comunidades Autónomas que no asuman, en todo o en parte, el nuevo régimen de cesión de tributos (...) las cuales seguirán rigiéndose, en todo o en la parte no asumida, por lo dispuesto en la citada Ley 30/1983, de 28 de diciembre, y en su respectiva ley específica de cesión*”.

Pues bien, esta, al menos en apariencia, rocambolesca fórmula para la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas plantea

bastando con el empleo de ley del artículo 150.1 de la Constitución, véase: DGCHT: *El debate en las Cortes Generales de las leyes sobre financiación de las Comunidades Autónomas*. Madrid: MEH, 1998, pág. 130.

numerosas interrogantes que trataremos de solventar en las páginas que siguen. Así, tanto la opción por emplear el mecanismo de la ley marco, como el no haber empleado la vía del Estatuto de autonomía o de la LOFCA para la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas, han sido objeto de duras críticas doctrinales.

En primer lugar, para algunos habría sido necesaria una reforma de los Estatutos de autonomía⁵¹². Se parte para ello de que las competencias normativas sobre los impuestos cedidos estaban ya ínsitas en el artículo 157.1.a) de la Constitución y que por lo tanto se trataba de competencias propias y originarias de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, la norma de atribución sería el Estatuto de autonomía. Ahora bien, lo cierto es que, según se ha dicho ya, la única competencia sobre los impuestos cedidos que puede ser directamente asumida por las Comunidades Autónomas es la competencia sobre su rendimiento, por constituir éste el elemento mínimo del concepto constitucional. Prueba de ello es que todos los Estatutos contienen una cláusula en virtud de la cual la modificación de la cesión no supondrá modificación del Estatuto, por lo que en cualquier caso tampoco estaríamos ante una auténtica reforma estatutaria. Pero el principal argumento para rechazar que hayan debido ser los Estatutos las normas encargadas de la atribución de potestades normativas en materia de impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas es que, como ha afirmado el Tribunal Constitucional y hemos expuesto más arriba, estas leyes no constituyen una vía adecuada para la delegación de competencias *estatales* a las Comunidades Autónomas. En definitiva, ni el Estatuto de autonomía es el instrumento normativo para llevar a cabo la cesión ni, en consecuencia, es necesaria su reforma a raíz de la citada ampliación competencial. Por otro lado, todos los Estatutos de autonomía han asumido la competencia

⁵¹² QUINTANA FERRER, E.: *Reforma de la Hacienda autonómica y libro blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas*. Valencia: Tirant lo blanch, 1996, pág. 108. Y, por el mismo autor: "Tributos cedidos y legislación autonómica", en *Revista de Estudios Financieros*, núm. 200/1999, págs. 132 y 133; PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación autonómica...* Op. Cit. Pág. 34, y págs. 86 y siguientes; AGULLÓ AGÜERO, A.: "La capacidad normativa..." Op. Cit. Pág. 31.

normativa en materia tributaria que, como sabemos ya, es el fundamento último de la atribución de las citadas potestades en impuestos cedidos.

En segundo lugar, se ha planteado también la posibilidad de que pudiera haber sido la LOFCA, y no la ley marco, la norma constitucionalmente adecuada para atribuir potestades normativas sobre los impuestos cedidos a las Comunidades autónomas. Así lo ha entendido, entre otros, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, para quien el artículo 157.3, al hacer referencia al término “ejercicio”, estaría incluyendo la regulación de potestades normativas. El argumento último de este autor viene dado por una reducción al absurdo pues “no tiene sentido que para ceder parcialmente la potestad normativa de un tributo estatal se necesiten dos leyes, una al menos orgánica: la primera, en base al artículo 150 de la Constitución, para ceder la potestad misma y otra, la LOFCA, para regular la potestad ya concedida. Y que no se necesite más que una ley, ordinaria además, para que el Estado renuncie sin más a exigir uno de los tributos cedidos, convirtiendo su presupuesto de hecho en “*res nullius*” que...pudiera ser apropiado por las Comunidades Autónomas convirtiéndolo en un tributo propio”⁵¹³. Desde esta perspectiva, la argumentación puede resultar convincente, pues es evidente que a consecuencia del empleo de la ley marco la articulación jurídica se complica notablemente, y que esta complicación es mayor que la que supone la mera eliminación de un tributo estatal. Ahora bien, como decíamos más arriba la reforma de los impuestos cedidos no pretende cualquier ampliación de poder tributario sino que, por el contrario, se intenta atribuir una serie de potestades concretas sobre determinados impuestos estatales de manera que, por un lado, se mantenga un cierto grado de flexibilidad, y por otro, el Estado pueda disponer de mecanismos de control específicos sobre estos impuestos. Para acometer esta tarea no resulta suficiente con llevar a cabo la citada modificación del marco

⁵¹³ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Estado actual de la financiación...Op. Cit. Págs. 27 y 28; en sentido similar se había pronunciado ya, entre otros autores, F. DE LA HUCHA CELADOR, al plantearse una hipotética atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, que en la fecha de su trabajo aún no se había producido; en: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución española”. DA, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, pág. 474.

jurídico, sino que es necesario dar un paso más y aprobar una ley de delegación de potestades normativas. Por otro lado, la LOFCA no es la norma constitucionalmente adecuada para llevar a cabo esta misión, a la luz del papel, restringido a la regulación del ejercicio de determinadas potestades, que hemos visto que cumple⁵¹⁴.

4.3. La ley marco como instrumento para la atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos.

Al objeto de determinar si esta norma es un instrumento constitucionalmente adecuado para la citada atribución de potestades sobre los impuestos cedidos es preciso dedicar especial atención a su significado. Este estudio tiene especial relevancia porque, como se comprobará, es escasa la atención que por parte de la doctrina⁵¹⁵ se ha prestado a esta curiosa fórmula delegativa, sin parangón claro en otros países con una organización territorial similar a la española. Una vez

⁵¹⁴ Así opinaba J. J. ZORNOZA PÉREZ, para quien “difícilmente una Ley Orgánica que, como la LOFCA, tiene constitucionalmente atribuida la función de regular el ejercicio de unas determinadas competencias, podrá decidir sobre una materia que le es previa y ajena, como es el reparto de dichas competencias” de forma que sería necesaria “la intermediación de otra de las leyes que, de acuerdo con el artículo 150 Constitución, pueden proceder a la asignación de competencias normativas del Estado a las Comunidades Autónomas”; en: “Corresponsabilidad fiscal y financiación...Op. Cit. Pág. 4035. En sentido similar, I. GIMÉNEZ SÁNCHEZ y A. GONZÁLEZ ALONSO, que entienden que la única manera de atribuir competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre impuestos cedidos es mediante el empleo de una ley marco del artículo 150.1 de la Constitución; en: “Articulación jurídica del método de financiación previsto para el quinquenio 1997-2001”, La Ley, núm. 4979/2000, pág. 4.

Con anterioridad, J. LINARES Y MARTÍN DE ROSALES había planteado la posibilidad de que la LOFCA pueda ser una ley marco, pero afirmando, en el mismo trabajo, que para ceder potestades normativas sobre tributos cedidos sería necesario hacerlo mediante una ley del 150.1 Constitución; en: “Comentarios a la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 65/1980, pág. 132 y pág. 188. En un trabajo posterior, escrito por LINARES conjuntamente con E. J. RODRÍGUEZ CATIVIOLA, E. J., se afirma que en el proceso de cesión, la LOFCA “funciona (...), como simple “Ley Marco” que establece el ámbito y las condiciones en las que ha de producirse tal acto dispositivo del Estado (...); en: *El IVA y las Comunidades Autónomas*. Aragón: Diputación General de Aragón, 1984, pág. 79. Sin duda se refieren a la función “delimitadora” de la LOFCA. En efecto, esta norma cumple una serie de funciones similares a las que cumple la ley marco en relación con las competencias atribuidas: la de delimitar su ejercicio. En sentido similar, LASARTE ÁLVAREZ, J.: “La financiación...Op. Cit. Pág. 437.

Para J. RAMOS PRIETO no sería posible mantener una posición concluyente en este sentido; en: *La cesión de impuestos...Op. Cit. Pág. 470*.

⁵¹⁵ Parece que el único estudio monográfico sobre esta técnica es el realizado, en 1981, por J. A. ALONSO DE ANTONIO, citado más adelante.

dilucidado dicho significado, estaremos en condiciones de analizar su empleo, *en concreto*, en la cesión de impuestos.

4.3.1. Naturaleza y régimen jurídico de la *ley marco*.

Este mecanismo está previsto en el artículo 150.1 de la Constitución, que establece que “*Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas*”. Junto con las leyes de transferencia o delegación previstas en el artículo 150.2 de la Constitución, las leyes marco constituyen un mecanismo de atribución extraestatutaria de competencias a las Comunidades Autónomas. Es preciso resaltar que no se trata meramente de vías *alternativas* a la asunción estatutaria de competencias, sino de mecanismos radicalmente distintos a esta última.

Las diferencias de la ley marco con la prevista en el segundo apartado del artículo 150 de la Constitución no son sencillas de dilucidar. Teniendo en cuenta que, según apuntamos más arriba, ninguno de los dos mecanismos implica una transferencia de la titularidad de la competencia, que en todo caso sigue siendo estatal, la opinión que nos parece más convincente es la que ha entendido que dichas diferencias radican en que la atribución que se efectúa mediante la ley marco está más delimitada, circunscribiéndose a determinadas facultades normativas previamente establecidas, mientras que la ley del artículo 150.2 puede tener un alcance mayor⁵¹⁶.

⁵¹⁶ PÉREZ ROYO, J.: *Las fuentes del Derecho*. Madrid: Tecnos, pág. 217; ORTEGA ÁLVAREZ, L.; en: AA.VV. (Coord.: L. PAREJO ALFONSO): *Manual de Derecho Administrativo*. Vol. I. Barcelona: Ariel, 1998, pág. 379; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Págs. 236 y siguientes; RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.; VELASCO CABALLERO, F.: “Límites a la transferencia o delegación...” Op. Cit. Págs. 100 y siguientes.

Teniendo en cuenta que la *titularidad* de la competencia no se traslada a la Comunidad o Comunidades Autónomas delegatarias, sino únicamente su *ejercicio*, permaneciendo por tanto la citada titularidad en manos del Estado⁵¹⁷, se ha dicho que, a través del empleo de estos mecanismos, las Comunidades Autónomas pueden ver incrementadas sus competencias de manera *cuantitativa*, pero no se produciría un incremento *cualitativo*, como el que tiene lugar a través del empleo de la vía estatutaria, en tanto que ésta constituye “la expresión dinámica del ejercicio del derecho a la autonomía que ha permitido la formación del Estado autonómico y, en ese sentido, es manifestación primera del principio autonómico”⁵¹⁸. Se ha dicho asimismo que la descentralización que se produce a través del empleo de estas técnicas supone una “excepción al principio autonómico”, de ahí que ni su atribución, ni su control o eventual revocación deban enjuiciarse a la luz del citado principio⁵¹⁹. Se fundamenta todo ello en que no hay relación entre mayor descentralización y mayor nivel de autonomía, como señala J. A. MONTILLA MARTOS, pues “el rasgo ontológico de la autonomía política no es la capacidad de intervención en el *quantum* competencial sino su protección constitucional”⁵²⁰, de manera que las competencias no garantizadas por la Constitución y disponibles por el Estado sin el concurso de las Comunidades Autónomas no formarían parte del concepto de autonomía o forman parte de la denominada “autonomía no

Hay que tener en cuenta, no obstante, que la cuestión dista de estar totalmente clara a la luz sólo del texto constitucional, de ahí que no haya tampoco unanimidad doctrinal. Son muchos los que establecen la diferencia entre las leyes del apartado primero y segundo en la posibilidad de atribuir potestades legislativas la primera, y sólo ejecutivas la segunda; en este sentido: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos...* Op. Cit. Pág. 608; MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público I...* Op. Cit. Págs. 459 y siguientes.

⁵¹⁷ RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional...* Op. Cit. Págs. 204 y siguientes; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Págs. 26 y siguientes y 189 y siguientes; ENTRENA CUESTA, R.: “artículo 150”, en AA.VV. (Dir. GARRIDO FALLA, F.): *Comentarios...* Op. Cit. Págs. 2578 y siguientes.

⁵¹⁸ MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Pág. 30.

⁵¹⁹ MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Pág. 174.

⁵²⁰ MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Pág. 37.

democrática”⁵²¹. Esto explicaría que, como ha afirmado el Tribunal Constitucional, se trate de mecanismos que necesariamente serán empleados de manera “*extraordinaria, excepcional o residual*” (Sentencia 15/1989, FJ. 11º), con respecto del reparto *primario* de las competencias llevado a cabo por los Estatutos⁵²².

No podemos compartir estas conclusiones por las siguientes razones; en primer lugar, si bien es cierto que las técnicas previstas en los apartados uno y dos de artículo 150 implican un menor grado de autonomía que la que se adquiere como consecuencia de la asunción estatutaria de competencias, no lo es menos que la atribución de potestades legislativas supondrá siempre un incremento de autonomía, pues ésta encuentra en el ejercicio de dichas potestades una de sus principales expresiones.

En segundo lugar, es cierto, y constituye sin duda otra diferencia sustancial con respecto de la ampliación competencial que tiene lugar con los Estatutos de autonomía, que las técnicas previstas en los dos primeros apartados del artículo 150 de la Constitución tienen un marcado carácter unilateral⁵²³. En consecuencia, su empleo surge sólo a partir de la voluntad del Estado, que además puede revocar las delegaciones o transferencias competenciales y controlar su ejercicio a través de los cauces constitucionalmente previstos al efecto. No obstante, es preciso destacar que dicha unilateralidad se refiere únicamente al hecho de que, por ser la competencia de titularidad estatal, sólo el Estado puede dictar esta norma, pero no impide que el

⁵²¹ Que es “aquella no protegida constitucionalmente, dependiente del poder central quien, en cualquier momento, puede restringirla o desaparecer”; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Pág. 37. Véase también al respecto: RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional de la autonomía*. Madrid: Tecnos, 1994, pág. 27. Para la distinción entre autonomía democrática y no democrática véase: DE VEGA GARCÍA, P.: “Poder constituyente y regionalismo”; en: TRUJILLO, G.: *Federalismo y regionalismo*. Madrid: CEC, 1979, pág. 361.

⁵²² MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Págs. 31 y siguientes, y 38 y siguientes.

⁵²³ FERNÁNDEZ, T. R.: “El sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. Revista de Estudios de la vida local, núm. 201/1979, pág. 26; RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional...* Op. Cit. Págs. 208 y siguientes; MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Págs. 71 y siguientes.

principio dispositivo esté presente en esta clase de mecanismos, pues en cualquier caso la Comunidad Autónoma debe aceptar esa atribución, delegación o transferencia competencial⁵²⁴, además de poder instar al Estado a emplearla. De manera que, aunque la Constitución expresamente no lo prevea, es evidente que “un cierto nivel de acuerdo con los poderes territoriales, principales beneficiarios de esa cesión competencial, resultará imprescindible no sólo para garantizar el éxito de la operación,...sino también como presupuesto de legitimidad para la misma” pues “el concurso de las dos voluntades –estatal y autonómica- parece ser una premisa invariable del sistema constitucional de distribución de competencias”⁵²⁵. Se ha dicho también al respecto que estas técnicas constituyen una “manifestación procedimental del principio de colaboración”, de manera que “el proceso descentralizador de atribución extraestatutaria encuentra acomodo en este fenómeno plural y heterogéneo de relaciones colaborativas de inordinación que supera la concepción garantista de la autonomía para *encauzarse* hacia el ámbito de la participación”⁵²⁶. Y en ese sentido también se ha afirmado que constituye un instrumento especialmente adecuado para, superado el *federalismo dual*, llegar a formas de *federalismo cooperativo*⁵²⁷. Ahora bien, sin negar que dichas técnicas supongan colaboración, es evidente que a través de los mecanismos de control que su empleo llevará normalmente anudados, el Estado puede ejercer una auténtica *coordinación* sobre las competencias así atribuidas a las Comunidades Autónomas

⁵²⁴ Así lo entiende E. AJA, en: TORNOS, J; AJA, E.; FONT, T.; PERULLES, J. M. y ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Civitas, 1989, pág. 175. RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional...* Op. Cit. Págs. 208 y siguientes. Sin embargo, para J. PÉREZ ROYO, las leyes del 150 constituyen “la única excepción en el Título VIII a la regla general de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, por lo que las Comunidades Autónomas no tendrían participación alguna en estas delegaciones. *El nuevo modelo...* Op. Cit. Pág. 98.

⁵²⁵ RUIZ-RICO RUIZ, G.: *Los límites constitucionales del Estado autonómico*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Cuadernos y debates, núm. 118, 2001, págs. 201 y 202.

⁵²⁶ MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Págs. 40 y 41. En este sentido, véase también: ALBERTÍ ROVIRA, E.: “Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. REDC, núm. 14/1985, págs. 157 y siguientes.

⁵²⁷ ALONSO DE ANTONIO, J. A.: “Las leyes marco como fórmula constitucional de ampliación no estatutaria de las competencias de las Comunidades Autónomas. El artículo 150.1 de la Constitución”, RFDUC, núm. 4/1981, pág. 158.

pudiendo, eventualmente, revocar su atribución con arreglo únicamente a criterios de oportunidad⁵²⁸.

Las leyes previstas en los dos primeros apartados del artículo 150 responden claramente a la técnica de la *delegación*⁵²⁹, pero también que tienen perfiles jurídicos específicos. Esto quedó claro de manera temprana. En efecto, en un principio hubo cierta cierta confusión doctrinal acerca del deslinde de la ley marco respecto a delegación legislativa del artículo 82 de la Constitución, debido, probablemente, a que en la redacción original del precepto se asimilaban, lo que fue objeto de modificación en el Senado. En STC 1/1982, de 28 de enero (FJ. 1º) el

⁵²⁸ En este sentido véase: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Pág. 599; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Pág. 330, si bien estos autores sostienen que la irrevocabilidad sin causa alguna sólo puede producirse en el caso de las delegaciones, no en las transferencias; PÉREZ DE ARMIÑÁN, A.: “Algunas cuestiones sobre la naturaleza y contenido de las leyes previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 150 de la Constitución y su relación con los Estatutos de Autonomía”, en: AA.VV.: *Organización Territorial del Estado, (Comunidades Autónomas)*, Vol. IV. Madrid: IEF, 1984, pág. 2630; MARTÍN MATEO, R. *Manual de Derecho Administrativo*. Madrid: Trivium, 1996, pág. 292; ALONSO DE ANTONIO, J. A.: “Las leyes marco...” Op. Cit. Pág. 157; LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J., y RODRÍGUEZ CATIVIELA, E. J.: *El IVA y las Comunidades Autónomas*. Diputación General de Aragón, 1984, pág. 79. RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional...* Op. Cit. Pág. 210. MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia...* Op. Cit. Págs. 173 y siguientes; PÉREZ ROYO, *El nuevo modelo...* Op. Cit. Pág. 95.

Basándose precisamente en dichas potestades de control, parte de la doctrina ha entendido que la relación entre la ley de delegación y la legislación autonómica de desarrollo es de superioridad jerárquica de la primera; en este sentido: M. GARRIDO FALLA, para quien la diferencia entre la legislación compartida del 149.1 y del 150.1 radica en que, en el segundo caso, la normativa estatal “es la prevalente, la jerárquicamente superior, y si el artículo 150 añade algo es precisamente el expreso recordatorio del control que para preservar tal superioridad se pone en manos del Estado”, en: “El desarrollo legislativo de las normas básicas y leyes marco estatales por las Comunidades Autónomas”. RAP, núm. 94/1981, pág. 27. En sentido similar: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Pág. 605; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Pág. 330. ALONSO DE ANTONIO, J. A.: “Las leyes marco...” Op. Cit. Págs. 128 y 153; en esta última página, el autor empieza afirmando que “de alguna manera, existe una superioridad de la ley marco estatal”, pero, sin reconocer la superioridad jerárquica, unas líneas más abajo señala que las leyes marco tendrían un “mayor valor real (sic)” pero “no por mayor jerarquía normativa, sino porque lo reconoce la Constitución; de ahí que en los conflictos ley marco-ley de desarrollo de la Comunidad, la colisión de ésta (ley posterior) no es con la ley marco, sino con la Constitución, que sí tiene mayor rango formal”.

⁵²⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...* Op. Cit. Págs. 329 y siguientes; MUÑOZ MACHADO, M.: *Derecho Público...* Op. Cit. Pág. 459 y siguientes. SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Pág. 599; ENTRENA CUESTA, R.: “artículo 150”; en: AA.VV. (Dir. GARRIDO FALLA, F.): *Comentarios...* Op. Cit. Pág. 2578.

Tribunal zanjó la cuestión aclarando que se trata de técnicas diversas⁵³⁰. En definitiva, el legislador estatal ostenta una *disponibilidad* sobre estas atribuciones competenciales muy distinta de la que ostenta sobre la asunción estatutaria, que se encuentra protegida constitucionalmente “en la doble perspectiva de rigidez e imposibilidad de extender los controles”⁵³¹. En este sentido, se ha dicho, en relación concretamente con la ley marco, aunque el razonamiento es extrapolable también a las técnicas del artículo 150.2, que constituye en realidad un mecanismo más propio de las relaciones entre Parlamento y Ejecutivo⁵³², que de las relaciones entre dos Entes con potestades legislativas. Al primer esquema responde por ejemplo la *loi cadre* francesa, cuyo parecido con nuestra ley marco, sin embargo, se reduce al nombre⁵³³. Precisamente esta cuestión se ha planteado también en Canadá. En este país, tempranamente el Tribunal Supremo estableció la imposibilidad de llevar a cabo delegaciones entre Estado central y Provincias argumentando que ello supondría, en primer lugar, una redistribución de competencias con respecto a la prevista en la Constitución, y en segundo, porque el control que toda delegación implica no sería compatible con la autonomía política de las Provincias⁵³⁴. Al

⁵³⁰ Al respecto véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: Curso...Op. Cit. Págs. 329 y 330; AJA, E. en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico*...Op. Cit. Págs. 173 y 174. El origen de la confusión radica en la tramitación de esta norma, cuya redacción inicial la configuraba como un tipo de delegación ordinaria, adoptando los perfiles actuales en la fase de examen en el Senado; puede verse un resumen del debate en: ALONSO DE ANTONIO, J. A.: “Las leyes marco como fórmula constitucional...Op. Cit. Págs. 112 a 118.

⁵³¹ MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas*...Op. Cit. Pág. 36.

⁵³² Extrañeza de este tipo de delegaciones a nuestro sistema de fuentes que entre nosotros han resaltado: ALONSO DE ANTONIO, J. A.: “Las leyes marco como fórmula...Op. Cit. Pág. 125; SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho*...Op. Cit. Pág. 600; AJA, E., en: AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTÍ, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Tecnos, 1985, pág. 175.

⁵³³ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho*...Op. Cit. Pág. 600. A pesar de ello, algunos autores han asimilado la ley marco a su homónima francesa, como por ejemplo ALONSO DE ANTONIO, J. A.: “Las leyes marco...Op. Cit. Pág. 143.

⁵³⁴ La Federación había intentado delegar a las Provincias el poder de establecer un impuesto indirecto; materia ésta, la de la imposición indirecta que, como hemos visto ya, es de exclusiva competencia de la Federación según la Constitución canadiense. Pues bien, el Tribunal Supremo de Canadá y el de la Provincia afectada (*Nova Scotia*) anularon las leyes de delegación basándose en los dos motivos apuntados, en *Nova Scotia Inter-delegation case* (1950 -G. Nova Scotia versus A.-G. Canada (Nova Scotia Interdelegation), 1951, S.R.C. 31.

respecto se ha dicho que ambas argumentaciones carecen de fundamento porque, estrictamente, una delegación no implica una redistribución de competencias, ya que la titularidad permanece en el delegante, que podrá revocarla en cualquier momento⁵³⁵.

En definitiva, y como afirmábamos más arriba, a través del empleo de esta clase de técnicas se introducen elementos de flexibilización en el reparto de las competencias que pueden servir al principio de coordinación. En coherencia con esto, y con el hecho de que no suponen una *reasignación* de competencias estrictamente, la Constitución no establece límites sobre cómo deba configurarse la ampliación competencial a través de las mismas. Por lo que se refiere a la ley marco, ésta podrá tener un contenido normativo concreto, o carecer de él y contener únicamente directrices para una posterior normación⁵³⁶. Se ha dicho al respecto que dicha libertad de configuración tendría como límite que la delegación se produzca de manera que el Estado retenga siempre el poder normativo suficiente para definir los principios normativos básicos de la materia que se trate con objeto de establecer un marco uniforme en la misma⁵³⁷, porque sólo así puede la materia seguir siendo de competencia estatal. En la misma línea, se ha entendido también que no sería posible una delegación en blanco, porque supondría una alteración de la distribución de competencias que lleva a cabo el artículo 149.1 de la Constitución, lo que conllevaría la nulidad de la norma⁵³⁸. Ahora bien, teniendo en cuenta que no se

⁵³⁵ HOGG, P. W.: *Constitutional Law*...Op. Cit. Pág. 14-16; en contra: LEDERMAN, J.: "Some forms and limitations of cooperative federalism". *Canadian Bar Review*, no. 45/1967, pág. 409; afirma que en parte si es así porque el ente al que se le ha delegado la competencia termina reclamándola como suya y al final revocarla es tan difícil como reformar la Constitución].

⁵³⁶ En ese sentido, S. MUÑOZ MACHADO ha señalado que "las delegaciones legislativas pueden contenerse en instrumentos normativos de factura diversa y articularse de diversas formas....". *Derecho Público (I)*...Op. Cit. Pág. 464. En sentido similar: GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso*...Op. Cit. Pág. 330.

⁵³⁷ MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público (I)*...Op. Cit. Pág. 462. EMBID IRUJO, A.: "Notas acerca del procedimiento de ampliación de competencias...Op. Cit. Pág. 454. DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional*...Op. Cit. Pág. 271.

⁵³⁸ SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho*...Op. Cit. Pág. 601.

produce una alteración estricta del reparto de competencias, cuya titularidad permanece inalterada, no hay razón para excluir las citadas competencias de la posibilidad de ser objeto de delegación⁵³⁹.

En suma, la técnica de la ley marco tiene perfiles parecidos a los de la delegación intersubjetiva, pero no por ello comparte todos sus rasgos; en tanto que supone la atribución de potestades legislativas a las Comunidades Autónomas, su empleo implica necesariamente una concreción del principio de autonomía, si bien de menor intensidad que la que tiene lugar a través de la asunción estatutaria de competencias, ya que en el primer caso el Estado mantiene una disponibilidad sobre la materia de la que carece con respecto de las estatutarias. Precisamente por ello, se trata de una técnica especialmente adecuada cuando lo que se pretende, como es el caso en la cesión de impuestos, es otorgar unas determinadas potestades legislativas dentro de un marco común para todas las Comunidades, y salvaguardando unos determinados rasgos de estos impuestos. En este sentido, la mayoría de la doctrina ha entendido que la ley marco es el único mecanismo adecuado para la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre impuestos cedidos⁵⁴⁰.

⁵³⁹ MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas...* Op. Cit. Pág. 44.

⁵⁴⁰ GIMÉNEZ SÁNCHEZ, I.; GONZÁLEZ ALONSO, A.: "Articulación jurídica del método de financiación previsto para el quinquenio 1997-2001", en Revista "La Ley", núm. 4979, 27 de enero de 2000, pág. 4; PLAZA Y JABAT, S.: "La base constitucional de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas para regular determinados aspectos de los tributos integrantes del sistema tributario del Estado", en: AA.VV.: *Constitución y el nuevo diseño de las Administraciones estatal y autonómica*. XIX Jornadas de Estudio. Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Madrid: Ministerio de Justicia-BCH-Civitas, 1998, págs. 932 y 933. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos". CT núm. 103/2001, págs. 29 y siguientes.

Por otro lado, antes de la promulgación de las leyes específicas de cesión como leyes marco, dicho mecanismo había sido propuesto por la doctrina precisamente para atribuir potestades a las Comunidades Autónomas sobre los recursos del artículo 157.1; en este sentido: FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución española", en: AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II. Madrid: IEF, 1979, pág. 911; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "La financiación de las Comunidades Autónomas..." Op. Cit. Pág. 169; LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: "Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación..." Op. Cit. Pág. 167; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Corresponsabilidad fiscal..." Op. Cit. Pág. 4036 y siguientes.

Una vez examinado someramente el régimen jurídico de esta clase de normas, procede analizar el empleo de la ley marco en la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos.

4.3.2. Las leyes marco de atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos.

El empleo de un mecanismo de perfiles jurídicos difusos, hasta entonces inédito en nuestro ordenamiento jurídico y que parecía más bien vinculado a la atribución de competencias *materiales* a las Comunidades Autónomas ha sido recibido con desigual aceptación por la doctrina. Veamos a continuación los principales problemas que su articulación en concreto ha planteado:

En primer lugar, se ha dicho que las leyes del artículo 150 son un corolario de las competencias *materiales* expresadas en los artículos 148 y 149 de la Constitución, y que las singularidades de la materia financiera impiden su empleo para reasignar competencias sobre ellas⁵⁴¹. Creemos que esta crítica no tiene fundamento alguno debido a varias razones: en primer lugar, la citada distinción entre competencias materiales e instrumentales, ni se deriva de la Constitución en relación con la ley marco, ni evita que la tributaria sea una materia competencial, según hemos visto ya. La única exigencia de la ley marco es que se trate de una

⁵⁴¹ En este sentido: PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo...* Op. Cit. Págs. 92 y 93. Aunque sin oponerse frontalmente a su utilización, J. RAMOS PRIETO manifiesta su sorpresa por el empleo de una ley marco que sería un mecanismo “proyectado para flexibilizar el alcance de las competencias que corresponden al Estado en virtud del artículo 149.1 y 3”, en: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 460. Por último, hay quienes, aún sosteniendo que las leyes del artículo 150 de la Constitución no son el instrumento más adecuado para la atribución de competencias en impuestos cedidos, creen que su empleo no plantea mayores problemas constitucionales. En este sentido: CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L. y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas...* Op. Cit. Pág. 87. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Estado actual de la financiación...” Op. Cit. Págs. 20 y siguientes.

La idea de que la materia tributaria no puede seguir los cauces generales de distribución de competencias materiales había sido expresada ya por R. FALCÓN Y TELLA, en: “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas”; en: *Estudios de Derecho y Hacienda*. Madrid: MEH, 1987, Vol. I, págs. 548 y siguientes.

materia de titularidad estatal. En segundo lugar, no hay límites competenciales de manera que, en principio, todas las materias admiten colaboración a través de estos mecanismos. En cualquier caso, y como argumento alternativo, puede señalarse que las competencias financieras sí están incluidas en el listado del artículo 149, y en concreto, en su número 14, según ha señalado el Tribunal Constitucional en la ya citada Sentencia 192/2000.

En segundo lugar, J. PÉREZ ROYO, ha sostenido que el trámite de la Comisión Mixta es incompatible con la naturaleza jurídica de las leyes marco, pues estas últimas constituyen la expresión de la exclusiva voluntad estatal, mientras que las Comisiones Mixtas implican, *per se*, una colaboración previa. Así, es de todo punto imposible que una ley marco pueda regular cualquier aspecto relativo a la financiación autonómica, ya que esta materia precisa de un “plus” de colaboración que impide cualquier actuación unilateral del Estado, ya que la LOFCA y los Estatutos de autonomía exigirían “de manera inexcusable la colaboración del Estado y las Comunidades Autónomas en cada paso relativo a la financiación”⁵⁴². No estamos de acuerdo con esta crítica por dos razones: en primer lugar, porque el trámite de las Comisiones mixtas es anterior a la tramitación parlamentaria de la norma y, lógicamente, no tienen ningún efecto vinculante sobre aquella, sino exclusivamente sobre los proyectos de normas presentados por el Gobierno⁵⁴³, como por otro lado afirmó ya tempranamente el Tribunal Constitucional, en la ya citada Sentencia 181/1988. Pero es que además, en segundo lugar, tampoco nos parece de recibo el argumento de J. PÉREZ ROYO en cuanto a la supuesta ausencia de colaboración. Según hemos podido examinar más arriba, el empleo de las leyes del

⁵⁴² PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo...* Op. Cit. Págs. 91 y siguientes; J. RAMOS PRIETO se plantea también este problema y afirma que la única manera de salvar la constitucionalidad de las leyes específicas de cesión es entender que la atribución de potestades normativas no forma parte del “alcance y condiciones de la cesión”; en: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 462.

⁵⁴³ Así, las Exposiciones de Motivos de las Leyes 25/1997 a 36/1997, todas de 4 de agosto, de Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado y fijación del alcance y condiciones de la cesión, establecen que “el acuerdo de modificación de los tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de..., así como el acuerdo de fijación del alcance y condiciones de la cesión de tributos a dicha Comunidad Autónoma, han sido aprobados por la Comisión Mixta paritaria Estado-Comunidad Autónoma de..., en sesión plenaria celebrada...”.

artículo 150.1 y 2 de la Constitución precisamente puede servir al principio de colaboración. De hecho, en materia de cesión de impuestos dichas Comisiones han cumplido tradicionalmente el papel de expresar la aceptación de la competencia por parte de las Comunidades Autónomas⁵⁴⁴. Aunque es cierto, por otro lado, que la auténtica discusión acerca del alcance y condiciones de la cesión de impuestos tiene lugar, no en las Comisiones mixtas sino en el CPFF, órgano a cuyo favor dichas Comisiones han perdido gran parte de su protagonismo⁵⁴⁵.

En tercer lugar, se ha criticado la articulación formal de las leyes marco de cesión de impuestos, así como su encaje en el marco jurídico que conforma dicha cesión. En efecto, únicamente las leyes específicas de cesión son leyes marco, aunque en realidad tanto éstas como la LOFCA y la LSF (antes LCTMFC) cumplen la función de marco por lo que, mientras que algunas leyes son, *materialmente*, el marco de la atribución de potestades normativas, las otras lo son sólo *formalmente*⁵⁴⁶. Tampoco podemos compartir esta crítica porque, como hemos visto, una de las características de esta clase de leyes es su flexibilidad, lo que admite diversas modalidades de articulación. Ciertamente que, como hemos sostenido más arriba, probablemente no tenga ya demasiado sentido la aprobación de quince leyes específicas de cesión de impuestos, habida cuenta de que el marco de la cesión, una vez aceptado el sistema de financiación autonómica y transferidas las competencias materiales, es idéntico para todas las Comunidades Autónomas, pero esto no constituye un defecto constitucional de las leyes marco de cesión.

⁵⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda...* Op. Cit. Pág. 159; FALCÓN Y TELLA, R.: "La distribución..." Op. Cit. Pág. 183; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: "La asunción..." Op. Cit. Pág. 17.

⁵⁴⁵ RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "El Consejo de Política Fiscal y Financiera..." Op. Cit. (*in toto*).

⁵⁴⁶ Sin embargo, J. GARCÍA MORILLO, P. PÉREZ TREMPES y J.J. ZORNOZA PÉREZ sostienen que ninguna de las dos normas es en realidad una ley marco, puesto que es la LCTMFC la que debía haberse autodenominado como ley marco, con lo que se habría producido un defecto de constitucionalidad difícilmente reparable; en: *Constitución y financiación autonómica...* Op. Cit. Pág. 80.

Por último, se ha criticado el mecanismo de control previsto en concreto, argumentando que no es acorde con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución, que establece que “*en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas*”. Por su parte, las leyes específicas de cesión establecen, en el inciso segundo del artículo 2.2 que, “*La Comunidad Autónoma de...remitirá a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas*”. Este control se considera insuficiente, pues la Constitución estaría haciendo referencia a un control por las Cortes Generales, y no sólo por el Senado, y porque se trataría un control sobre las normas ya aprobadas, no sobre los proyectos⁵⁴⁷. A diferencia de lo sostenido en relación con el resto de argumentos, creemos que éste sí es de recibo. En efecto, si bien hay que reconocer, como efecto positivo, que a través del mecanismo de control previsto en las leyes de cesión se otorga cierto protagonismo al Senado⁵⁴⁸, lo cierto es que el control es manifiestamente insuficiente, pues de la Constitución se deduce claramente que debe tratarse de un control sobre *normas legislativas*⁵⁴⁹, no sobre meros proyectos. Veíamos más arriba que precisamente la diferencia principal entre la ley marco y las leyes previstas en el artículo 150.2 de la Constitución es que la primera supone una atribución competencial más delimitada, de ahí que los mecanismos de control hayan sido calificados de “requisito *sine qua non* de validez de la propia ley

⁵⁴⁷ En este sentido: GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPES, P. Y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica...* Op. Cit. Págs. 73 y siguientes.

⁵⁴⁸ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal...” Op. Cit. Pág. 4040; ORTÍZ CALLE, E.: “La distribución...” Op. Cit. Págs. 72 y siguientes, y 84 y siguientes.

⁵⁴⁹ La mayoría de la doctrina opina que la ley del 150.1 se refiere a leyes y no a reglamentos. En este sentido: MUÑOZ MACHADO, S.: *Las potestades legislativas...* Op. Cit. Págs. 102 y siguientes; FERRA; SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho...* Op. Cit. Págs. 601 y 604; En opinión de F. GARRIDO FALLA, se podrán delegar tanto potestades legislativas como reglamentarias, en: “El desarrollo legislativo de las normas básicas y leyes marco estatales por las Comunidades Autónomas”, RAP, núm. 94/1981, págs. 29 y siguientes; ENTRENA CUESTA, R.: “artículo 150”, en :AA.VV. (Dir. GARRIDO FALLA, F.): *Comentarios...* Op. Cit. Pág. 2578.

marco”⁵⁵⁰, lo cual es coherente con el hecho de que una de las características de las delegaciones desde el Estado central a entes subcentrales, es que se produce un desplazamiento hacia estos últimos de competencias del primero en las que, por lo tanto, se encuentra implicado el interés general, lo que justifica la existencia de técnicas de control⁵⁵¹. En definitiva, los mecanismos de control sirven para garantizar el cumplimiento de las directrices estatales, constituyendo así un instrumento imprescindible para la adecuada coordinación en el ejercicio de la competencia.

Por todo ello, resulta sumamente sorprendente que hasta este momento, el control llevado a cabo en la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado sólo haya sido empleado en contadas ocasiones, en las que se ha limitado a tomar conocimiento formal de dichas medidas normativas⁵⁵². Esto pone de manifiesto, con claridad meridiana, que el mecanismo de control previsto en las leyes específicas de cesión de impuestos ha resultado ser un completo fracaso, al menos hasta el momento.

Además del anteriormente citado mecanismo de control, la LOFCA y la LSF han previsto la creación de dos Comisiones cuyo objetivo es precisamente coordinar la actividad legislativa autonómica con la estatal, en materia de impuestos cedidos.

Por último, una vez analizados el significado y régimen jurídico de la ley marco, pierde relevancia la cláusula de reversión de potestades normativas sobre los

⁵⁵⁰ VILLAR PALASI, J. L. y SUÑE LLINAS, E.: “Leyes marco, leyes orgánicas de transferencia o delegación y leyes de armonización”, en: *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo XI. Madrid: Edersa, 1988, pág. 312.

⁵⁵¹ MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público (t. I)*...Op. Cit. Pág. 328.

⁵⁵² Hasta donde alcanza nuestro conocimiento, tan sólo las Comunidades Autónomas de Galicia (13 de noviembre de 2000), Baleares (16 de noviembre de 2000 y 3 de diciembre de 2002), Madrid (5 de septiembre de 2002) y Cantabria (20 de noviembre de 2002) han remitido, en las fechas indicadas, sendos proyectos de ley en materia de impuestos cedidos a la Comisión General de las Comunidades Autónomas. No nos consta que se hayan enviado más proyectos, ni que dicha Comisión haya emitido algún pronunciamiento de fondo en relación con los mismos.

impuestos cedidos contenida en el artículo 19.2, último párrafo, de la LOFCA, que establece que *“las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea”*. En nuestra opinión, esta cláusula no añade una novedad sustancial al régimen jurídico de cesión de impuestos ya que, según hemos examinado, la revocación de las potestades normativas atribuidas por el Estado a las Comunidades Autónomas, o su mero ejercicio por éste, no tiene porqué ser causal, pues se trata de competencias estatales⁵⁵³.

5. Los instrumentos previstos para la coordinación de la normativa estatal y autonómica sobre los impuestos cedidos.

Según hemos podido comprobar, el principal mecanismo previsto en las leyes de cesión de impuestos para coordinar la actividad legislativa autonómica con la estatal ha resultado ser inútil. La LSF ha previsto un mecanismo especial para la consecución de dicha finalidad, del que a continuación daremos cuenta. Con carácter previo nos parece pertinente hacer una somera referencia al significado del principio de coordinación en el Estado autonómico, al objeto de llamar la atención sobre la importancia de que éste se haga efectivo de manera adecuada.

5.1. Breve referencia al significado del principio de coordinación en el Estado autonómico.

Como uno de los principios fundamentales en un sistema de organización territorial con diferentes ámbitos de gobierno, y donde la mayor parte de las competencias son compartidas entre ellos, la coordinación ha sido objeto de atención

⁵⁵³ En sentido similar: GARCÍA MARTÍNEZ, A.; HERRERA MOLINA, P. M.: “El Derecho Comunitario como límite...Op. Cit. Pág. 187. En contra, J. RAMOS PRIETO, para quien dicha cláusula constituye una clara excepción al planteamiento general según el cual la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas no debe verse afectado por el ordenamiento comunitario, según ha afirmado reiteradamente el Tribunal Constitucional, (por todas, véase la STC 236/1991, de 12 de diciembre (FJ. 9º)); en: *La cesión de impuestos...*Op. Cit. Pág. 596.

preferente por doctrina y jurisprudencia. Como principio, la coordinación pretende la consecución de un determinado resultado, cual es la coherencia en la actuación de los diferentes ámbitos de gobierno. En este sentido se ha afirmado que “la coordinación no es una técnica, ni la denominación común o genérica de un complejo de técnicas organizativas en orden a la inducción de ese estado o situación “coordinada”, sino más sencillamente un principio jurídico, cuyo contenido se agota en la exigencia de tal situación o estado y al servicio del cual pueden situarse las más diferentes técnicas”⁵⁵⁴. En su sentido más amplio, la coordinación hace referencia a la existencia de un determinado equilibrio entre la unidad y la autonomía, de manera que, si bien el principio de jerarquía es en principio incompatible con el de autonomía, principio estructural básico de la organización territorial española, la coordinación constituye una exigencia de la unidad del sistema, dirigida a “evitar que los excesos de la autonomía puedan comprometer la coherencia del conjunto y, en definitiva, el cumplimiento de los fines del Estado”⁵⁵⁵.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la coordinación “*persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema*”. Se trata de una competencia estatal en la que su titular debe evitar ejercerla en “*tal grado de desarrollo que deje vacías de contenido las correspondientes competencias de las Comunidades Autónomas*”. En cuanto a su contenido concreto, el Tribunal señala además que “*dicha coordinación debe ser entendida como la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades... estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se*

⁵⁵⁴ PAREJO ALFONSO, L.: *Estado social y Administración pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*. Madrid: Civitas, 1983, pág. 138; MENÉNDEZ REXACH, A.: “La cooperación, ¿un concepto jurídico?”. DA núm. 240/1994, pág. 19;

⁵⁵⁵ MENÉNDEZ REXACH, A.: “Coordinación de la ordenación del territorio con políticas sectoriales que inciden sobre el medio físico”. DA núms. 230-231/1992, pág. 231; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Págs. 401 y 402.

logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema". Por último, expresa referencia hace también el Tribunal a las "*medidas de coordinación preventiva*", como serían "*la fijación de unas normas básicas y comunes a los diversos planes o intervenciones autonómicas...claramente vinculadas a la previsión de unas directrices comunes que hagan posible una actuación conjunta de los diversos servicios y Administraciones implicadas*" (SSTC 32/1983, FJ. 2º; 45/1991, de 28 de febrero, FJ. 4º).

Sin que proceda aquí analizar las diferentes posturas doctrinales sobre este principio⁵⁵⁶, es preciso recalcar que, en el ámbito de las potestades normativas autonómicas sobre los impuestos cedidos, la coordinación encuentra un contenido muy preciso, cual es garantizar que las Comunidades Autónomas ejerzan dichas potestades dentro del marco establecido por la normativa estatal. Esto es consustancial a cualquier sistema donde se pretenda llevar a cabo un reparto de materias imponibles de una manera coordinada.

En el caso canadiense, donde como es sabido, la materia imponible renta se encuentra compartida entre el Estado central y las Provincias, se ha adoptado también un mecanismo específico de coordinación, en aras a garantizar que la legislación provincial en esta materia es coherente con la estatal. Básicamente, dicho mecanismo consiste en que el Estado se compromete a gestionar el impuesto sobre la renta personal provincial de manera gratuita pero, si alguna Provincia establece una medida normativa que esté en desacuerdo con el marco establecido por el Estado, éste le cobrará una tasa (*fee*) por su gestión. Este marco está integrado, entre otros aspectos, por la definición estatal de la base imponible del impuesto sobre la renta personal, que implica, por ejemplo, la prohibición de que las Provincias aprueben tipos de gravamen diferentes en función de la categoría de renta⁵⁵⁷. Las

⁵⁵⁶ Véase al respecto: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Págs. 60 a 67, y doctrina por él citada.

⁵⁵⁷ CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Federal Administration of Provincial Taxes*. New Directions. Ottawa, January 2000, pág. 5. Esta forma de proceder ha sido una constante en el modelo

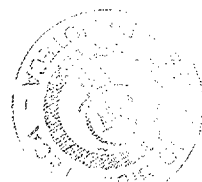
Provincias podrían, si así lo decidieran, tener su propia gestión del impuesto, pero hay acuerdo generalizado en que es más eficiente su gestión centralizada⁵⁵⁸. Pues bien, el modelo de TCAs, pensado en un primer momento únicamente para la gestión por la Federación de determinados impuestos provinciales, han constituido principalmente un instrumento de coordinación de ejercicio de potestades tributarias entre Federación y Provincias⁵⁵⁹, y han jugado, en especial, un papel muy importante para mantener una base impositiva uniforme en este impuesto y evitar así una doble imposición descoordinada⁵⁶⁰. Esta clase de acuerdos constituyen así un instrumento especialmente útil para que funcione lo que se ha considerado la modalidad típica de distribución del poder tributario en un sistema de federalismo cooperativo: el reparto del mismo tributo entre distintos ámbitos de gobiernos, lo que exige y conlleva a su vez, valga la redundancia, un alto grado de coordinación.

reparto de este impuesto desde aproximadamente los años setenta; véase al respecto: CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE. *Federal-Provincial Fiscal Arrangements in the Eighties: A submission to the Parliamentary Task Force on the Federal-Provincial Fiscal Arrangements*. Ottawa: the department, april 1981, pág. 54; PERRY, D. B.: *Financing...* Op. Cit. Págs. 96 y siguientes.

⁵⁵⁸ MACNAUGHTON, A.: "Compliance and Administration Issues Under the Tax Collection Agreements". CTJ, Vol. 47, no. 4/1999, págs. 898 y siguientes. Ha habido numerosos estudios sobre este tema; en relación con lo que actualmente le cuesta a Quebec tener su propio sistema de administración del impuesto, véase: PLAMONDON, R. E.: *Cutting the Costs of Tax Collection Down to Size: Estimating the Magnitude of Compliance and Administrative Costs of Canada's Tax System*. Ottawa: Public Policy Forum, 1998, págs. 127 a 129; En relación con una posible administración separada en Ontario, véase el estudio de: ERARD, B.; VAILLANCOURT, F.: "The Compliance Costs of a Separate Personal Income Tax System for Ontario: Simulations for 1991", en: AA.VV. (Ed.: A. M. MASLOVE): *Taxation in a Sub-National Jurisdiction*. Toronto: University of Toronto Press, 1993, págs. 137 y siguientes. Ambos estudios concluyen, como muchos otros, que la administración centralizada del impuesto tiene un coste muy inferior.

⁵⁵⁹ SHEIKH, M. A.; CARREAU, M.: "A Federal Perspective on the Role and Operation of the Tax Collection Agreements". Canadian Tax Journal, vol. 47, num. 4/1999, págs. 847 y siguientes.

⁵⁶⁰ SHEIKH, M. A.; CARREAU, M.: "A Federal Perspective on the Role... Op. Cit. Pág. 856. Según un informe de la OECD: "los beneficios de la descentralización de poder tributario pueden ser obtenidos sin que ello suponga el sacrificio de un sistema fiscal armonizado y con una administración sencilla a través de acuerdos entre Estado y Provincias. Esto ha sido realizado con éxito en el caso de los impuestos sobre la renta en Canadá"; en: *Canada Review*. Paris: OECD, 1997, pág. 96.



5.2. La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y la Comisión de Evaluación Normativa como órganos encargados de la coordinación de la normativa autonómica en materia de impuestos cedidos.

Al objeto de coordinar la normativa autonómica en materia de impuestos cedidos se crea la *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria* (en adelante, Comisión mixta) y, dentro de ella, la *Comisión de Evaluación Normativa*. La Comisión mixta fue creada por la LCTMFC (artículo 33), aunque sus funciones se han incrementado sustancialmente con la LSF, que además crea la Comisión de Evaluación, regulando ambas conjuntamente en su artículo 64. La Comisión mixta es un órgano colegiado de participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de autonomía que depende directamente del Presidente de la AEAT, que la presidirá. Asimismo, estará integrada por su Director, que ostentará su vicepresidencia, por siete representantes más de la AEAT, uno de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, dos de los demás centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y por un representante de cada una de las Comunidades autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de autonomía. Por su parte, la Comisión de Evaluación, integrada en la Comisión mixta, está formada por tres representantes de la Administración del Estado: el Secretario general de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, el Director general de la AEAT y el Director general de tributos, y por tres representantes de Administración autonómica nombrados por ellas. Actuará como Secretario el Secretario técnico permanente de la Comisión mixta.

Pese a su denominación, la Comisión mixta no se limita a la coordinación de la gestión, sino que ostenta una serie de funciones directamente relacionadas con la coordinación normativa⁵⁶¹. Previstas en las letras a) y b) del artículo 64.3 LSF, se trata de las siguientes:

⁵⁶¹ Para un análisis de las funciones relacionadas con la gestión de los impuestos cedidos, debe verse: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Págs. 117 y siguientes.

1) Elaborar criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado, de las Comunidades autónomas y Ciudades con Estatuto de autonomía en materia de impuestos cedidos.

2) Analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal que deban ser sometidos a la aprobación del Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo y que modifiquen la regulación de los impuestos cedidos. Con este objetivo, se prevé que exista una comunicación previa, “*con suficiente antelación*”, a través de la *Secretaría Técnica Permanente de la Comisión*, entre las correspondientes Comunidades autónomas y el Estado al objeto de comunicarse los citados proyectos.

No obstante, se prevé que dicho informe se produzca una vez aprobados los citados proyectos en tres supuestos: cuando las modificaciones legislativas se realicen mediante Real Decreto-Ley, cuando el proyecto normativo modifique en todo o en parte el anteproyecto que ya fue objeto de informe o análisis por la Comisión mixta y cuando, “*por cualquier razón*”, el anteproyecto fuera sometido a aprobación por el Gobierno estatal o autonómico sin tiempo suficiente para que se hubiera podido producir el informe o análisis previo.

Examinados los anteproyectos o proyectos legislativos, según proceda, si el Estado o alguna Comunidad Autónoma hicieran observaciones que la otra parte considerara inasumible, ésta deberá comunicarlo así a la Administración que emitió el informe y, de manera simultánea, a la Comisión mixta de Coordinación. Una vez informados, la Secretaría Técnica deberá convocar a la Comisión de Evaluación Normativa. Este órgano, de nueva creación por la LSF, está integrado dentro de la citada Comisión mixta.

Según establece el apartado 8 del artículo 64 de la LSF, y pese a tratarse de un órgano dependiente de la AEAT, para la adopción de acuerdos en la Comisión

mixta –y, se entiende, en la Comisión de Evaluación- ambas representaciones, estatal y autonómica, contarán con idéntico número de votos. Añade la norma que “no obstante lo anterior, la aprobación de directrices y criterios de actuación en materias de regulación o gestión de los tributos cedidos cuya competencia esté atribuida a las Comunidades autónomas y Ciudades con Estatuto de autonomía, requerirá adicionalmente la aprobación mayoritaria de los representantes de las Comunidades y Ciudades afectadas por las mismas”. Se prevé así una aprobación mayoritaria de los representantes de las distintas Comunidades de manera conjunta⁵⁶². No resulta fácil dilucidar a qué representantes se está refiriendo en aquellos supuestos en que sólo haya una Comunidad afectada, puesto que el apartado 2 dispone que habrá uno por cada Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto en la Comisión mixta, si bien se prevé que haya tres en la Comisión de Evaluación.

Ambos órganos mixtos tienen un carácter eminentemente consultivo, que han sido asimilados, en cuanto a su naturaleza jurídica, a las *Conferencias sectoriales*⁵⁶³. Pese a estar integrada en la AEAT, estos órganos gozan de una cierta independencia con respecto de aquélla, de manera que, según ha entendido A. GARCÍA MARTÍNEZ, el hecho de que la Comisión mixta esté presidida por el Presidente de la Agencia no es determinante de una relación de jerarquía sino que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1983 (FJ. 3º), responde a la posición de supremacía que al Estado corresponde como garante del principio de unidad y de la supremacía del interés general⁵⁶⁴.

⁵⁶² GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 120.

⁵⁶³ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal...” Op. Cit. Pág. 4012; ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Madrid: BOE-Universidad Carlos III, 1998, pág. 106. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 118.

⁵⁶⁴ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 119. Dicho esto, el autor opina que hubiera sido más acertado que la citada Comisión mixta ostentara una dependencia también formal con respecto de la AEAT, de manera que no estuviera integrada en ella.

Los acuerdos adoptados en ambos órganos carecen de efectos vinculantes. En efecto, si en materia de gestión carecen de potestad decisoria alguna⁵⁶⁵, ello es aún más evidente en materia de coordinación legislativa, pues en todo caso las normas estatales y autonómicas serán aprobadas en las respectivas Cámaras legislativas. No obstante, es evidente que dichos órganos pueden cumplir una importante función de coordinación normativa. Pues bien, según se deduce del examen de la normativa aprobada por las Comunidades autónomas, la actividad de este órgano, si no escasa, si parece haber sido infructuosa. Conviene además no perder de vista, por último, y como resalta A. GARCÍA MARTÍNEZ, que el Estado podría haber actuado en esta materia de forma unilateral, pues ostenta competencias suficientes como titular de los impuestos cedidos⁵⁶⁶.

Hasta la fecha, no se ha publicado información alguna acerca del funcionamiento de estas Comisiones. Teniendo en cuenta lo examinado en el capítulo III de este trabajo, es fácil imaginar que este mecanismo ha corrido la misma suerte que el control previsto en las leyes marco de cesión de impuestos, de manera que tampoco han servido al objetivo para el que fueron creadas, cual es propiciar una adecuada coordinación entre las legislaciones estatal y autonómicas en materia de impuestos cedidos.

Esta ausencia de coordinación, o de voluntad de coordinar, no debería sin embargo extrañar, pues se viene produciendo desde hace tiempo en materia de gestión de impuestos cedidos. Así tuvo ocasión de demostrarlo A. GARCÍA MARTÍNEZ⁵⁶⁷. Según apuntamos en otro lugar⁵⁶⁸, dar solución a estos problemas

⁵⁶⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 120.

⁵⁶⁶ Se refiere el autor a las potestades de gestión, si bien sus palabras son plenamente aplicables a la coordinación de la normativa; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 121, y págs. 123 y siguientes.

⁵⁶⁷ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos...* Op. Cit. (*in toto*).

⁵⁶⁸ RUIZ ALMENDRAL, V.: "Recensión" a GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 246

constituye una obligación directamente derivada de la citada lealtad constitucional. Y ello porque la distribución de poder tributario entre diferentes ámbitos de gobierno y, en el caso que nos ocupa, la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre elementos esenciales de algunos de los tributos más relevantes del sistema tributario, no puede suponer una merma de los principios de igualdad y capacidad económica que se produciría como consecuencia de que el propio sistema dejara de ser considerado como tal. Una reflexión paralela efectuaba GARCÍA MARTÍNEZ en relación con los problemas de coordinación en materia de gestión tributaria, afirmando que “el fraccionamiento del sistema tributario en tres niveles de Hacienda a los que se dota, por tanto, con un subsistema tributario propio, además del fraccionamiento que supone la delegación de la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades autónomas en función de los puntos de conexión previstos en la normativa reguladora de la cesión de tributos, unido a la creación en cada uno de estos niveles de Hacienda de una Administración tributaria propia encargada de desempeñar las tareas de gestión de estos tributos, no puede suponer un obstáculo para el desempeño de tales tareas de gestión tributaria conforme a las exigencias de racionalidad, coherencia y efectividad de la acción administrativa, que son consecuencia de la propia consagración del Estado como Estado social”⁵⁶⁹.

6. La supuesta incompatibilidad de la normativa estatal supletoria en los impuestos cedidos con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la cláusula de la supletoriedad.

En la STC 118/1996, de 27 de junio, el Tribunal Constitucional llevó a cabo un giro radical de su doctrina sobre la cláusula de la supletoriedad regulada en el artículo 149.3 de la Constitución. La consecuencia principal de esta nueva interpretación es que la finalidad de la regla de supletoriedad queda circunscrita a colmar lagunas normativas, esto es, aquellos silencios no queridos por el legislador

⁵⁶⁹ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Págs. 54 y 55.

(autonómico)⁵⁷⁰. De lo que se deduce, según el Tribunal, que dicho valor supletorio del Derecho estatal *“debe obtenerse por el aplicador del Derecho a través de las reglas de interpretación pertinentes, incluida la vía analógica, y no ser impuesta directamente por el legislador desde normas especialmente aprobadas con tal exclusivo propósito, para incidir en la reglamentación jurídica de sectores materiales en los que el Estado carece de título competencial específico que justifique dicha reglamentación”*. En consecuencia, a tenor de la regla de supletoriedad, *“una vez que el aplicador del Derecho, utilizando los medios usuales de interpretación, haya identificado una laguna en el ordenamiento autonómico, deberá colmarla acudiendo a las normas pertinentes, dictadas por el Estado en el ejercicio de las competencias que la Constitución le atribuye: En eso consiste - concluye el Tribunal- la supletoriedad del Derecho estatal que, por su misma naturaleza, no comporta atribución competencial alguna”*. El Estado no podrá, en ningún caso, dictar normas con eficacia meramente supletoria, en aquellas materias sobre las cuales carece de todo título competencial, pues las Comunidades Autónomas tienen derecho a decidir *“si tales materias deben ser sometidas, por su parte, a reglamentación específica y en qué momento debe hacerse”* (FJ. 6º). En suma, se distingue con nitidez entre la asunción de la competencia y su ejercicio. Si antes ambos supuestos podían dar lugar al dictado de normativa supletoria por el Estado, ahora sólo la falta de asunción competencial lo justifica⁵⁷¹.

Pues bien, de acuerdo con el artículo 45 de la LSF, en caso de que las Comunidades Autónomas no ejerzan sus potestades normativas en los impuestos

⁵⁷⁰ Pues es claro que, como afirmara K. LARENZ, “sólo se puede hablar de “lagunas” de una ley cuando ésta aspira a una regulación completa, en cierta medida, para un determinado sector”, en: *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1994, pág. 364.

⁵⁷¹ Como es sabido, esta nueva interpretación de la regla de la supletoriedad ha tenido desigual aceptación en la doctrina. En otro trabajo hemos tenido ya ocasión de analizar tanto la evolución doctrinal y jurisprudencial de esta cláusula, como las distintas posiciones doctrinales en relación con la nueva jurisprudencia, por lo que nos permitimos remitir al lector al mismo: RUIZ ALMENDRAL, V.: “La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos”. CT, núm. 105/2002, págs. 76 y siguientes, trabajo en el que mantenemos una posición crítica en relación con esta jurisprudencia, cuyo razonamiento, en líneas generales y por lo que allí se expone, no compartimos.

cedidos, será de aplicación la regulación estatal. A. CUBERO TRUYO y J. RAMALLO MASSANET han considerado que dichas disposiciones normativas, en la medida en que nacen con vocación de ser aplicadas de forma supletoria, deben reputarse nulas por aplicación directa de la doctrina del máximo intérprete de la Constitución⁵⁷². Afirmar en este sentido RAMALLO que "...las Comunidades Autónomas que asumieron el modelo de financiación de la corresponsabilidad fiscal efectiva...tendrán que depender de sus propias decisiones legislativas en la materia, encontrándose el Estado a partir de este momento ayuno de título competencial para hacerlo en este concreto ámbito...de todo lo cual se deriva la consecuencia de que, por contrarias al artículo 149.3 CE, habrá que considerarlas...nulas". Ambas tesis son coherentes con su manera de entender la atribución de competencias sobre impuestos cedidos: éstas habrían sido *cedidas* por el Estado, con la consiguiente pérdida para éste del título competencial sobre las mismas⁵⁷³.

En sentido contrario se ha pronunciado A. GARCÍA MARTÍNEZ, para quien la citada normativa es válida teniendo habida cuenta de "la titularidad estatal de las competencias normativas sobre los tributos cedidos al amparo del artículo 133.1 de la Constitución en conexión con el artículo 149.1.14ª de la misma, la delegación de una competencia normativa parcial a las Comunidades Autónomas que se desenvuelve en el propio proceso de cesión de tributos y que se articula al amparo del artículo 150.1 de la Constitución, así como la exigencia de una regulación unitaria de las distintas figuras tributarias objeto de cesión, derivada de los propios

⁵⁷² CUBERO TRUYO, A. M.: "La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas". JT III/1997. RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 441 a 443.

⁵⁷³ Afirmar al respecto A. M. CUBERO TRUYO que "una vez consumada la cesión, se convierten [las competencias cedidas] en potestades normativas autonómicas dignas de merecer protección, con el mismo celo que en cualquier otro caso...Desde el momento en que hay una materia cuya normación, por cualquier concepto, compete a la Comunidad Autónoma, la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la cláusula de supletoriedad es aplicable"; en: "La inconstitucionalidad ...Op. Cit. Pág. 26, y nota a pie número 23. En sentido parecido, J. RAMALLO MASSANET da a entender que estas competencias han sido *atribuidas* o *transferidas* (términos ambos empleados por el autor) a las Comunidades Autónomas, por la vía del artículo 150.1 de la Constitución; en: "Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 441 a 443.

principios del artículo 31 de la Constitución en relación con el principio de coordinación recogido en el artículo 156.1 de la Constitución”⁵⁷⁴. Ahora bien, este autor no pone en duda que nos entramos ante un supuesto de “supletoriedad”, en la que concurrirían las citadas *especialidades*, que son las que permiten obviar la aplicación de la doctrina *general* sobre la supletoriedad dictada por el Tribunal Constitucional.

Nosotros opinamos, por el contrario, que la normativa supletoria en materia de impuestos cedidos no puede analizarse desde el artículo 149.3 de la Constitución. En definitiva, no es que nos encontremos ante una “especialidad” con respecto del supuesto general, es que la *supletoriedad* prevista en la LSF en relación con los impuestos cedidos no es reconducible a los esquemas de la supletoriedad general a que hace referencia la citada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, sino que nos encontramos ante un mecanismo distinto, que tiene alguna nota común con la supletoriedad, pero cuyos perfiles jurídicos específicos, correspondientes a la propia técnica legislativa empleada para la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre impuestos cedidos, hacen que nos encontremos ante un fenómeno jurídico distinto. Y ello, por varias razones:

En primer lugar, la normativa estatal supletoria forma parte del propio marco de atribución competencial. En efecto, dado que la materia objeto de delegación vía ley marco sigue siendo de titularidad estatal, es preciso que el Estado retenga siempre poder normativo suficiente que le permita definir los principios normativos básicos de la materia en cuestión⁵⁷⁵. Pues bien, al dictar la normativa supletoria, se asegura que la decisión autonómica en cuanto al ejercicio de las facultades normativas no impedirá la efectividad de la normativa estatal. En efecto, si no

⁵⁷⁴ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La asunción autonómica...Op. Cit. Págs. 44 y siguientes, y nota número 12; tampoco entiende aplicable dicha doctrina constitucional en relación con la supletoriedad VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova-Govern de les Illes Balears, 2000, págs. 183 y siguientes. Véase también al respecto: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión*...Op. Cit. Págs. 538 a 547; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La regla de la supletoriedad...Op. Cit. Págs. 95 y siguientes.

⁵⁷⁵ Como apuntara S. MUÑOZ MACHADO; en: *Derecho Público (I)*...Op. Cit. Pág. 462.

existiera esta normativa, la inactividad legislativa autonómica tendría como consecuencia que no pudieran ser liquidados la mayor parte de los impuestos cedidos por carecer de elementos de cuantificación esenciales.

En segundo lugar, porque en toda delegación puede el ente delegante, el Estado en este caso, prever cuáles hayan de ser los efectos de la falta de ejercicio de las facultades delegadas. En este caso, el efecto previsto para la inactividad autonómica es la aplicación supletoria de la normativa estatal⁵⁷⁶.

En tercer lugar, porque en cualquier caso dicha normativa no es sólo supletoria en la medida en que actúa en defecto de ley autonómica, sino que ostenta además un carácter *complementario* de la normativa autonómica. Las especificidades de la supletoriedad derivan además de la conexión entre las competencias que ejercen Estado y Comunidades Autónomas sobre el mismo tributo por lo que la normativa, además de ser *supletoria*, esto es, de ser de aplicación cuando la Comunidad Autónoma no apruebe norma alguna, sirve de parámetro de control de la normativa autonómica. Así sucede, por ejemplo, en el caso del ISyD, en que el artículo 40.1.a) de la LSF establece que las Comunidades Autónomas podrán mantener o mejorar las reducciones estatales, lo cual presupone la existencia de éstas. En definitiva, las disposiciones supletorias que dicta el Estado en materia de impuestos cedidos, constituyen un complemento indispensable para la propia existencia, no ya sólo efectividad, de la propia normativa estatal, y forman parte del propio marco normativo de la atribución de potestades legislativas en esta materia.

Por otro lado, incluso si admitiéramos que la normativa supletoria sí es reconducible a los citados esquemas de la regla de la supletoriedad, y aunque admitiéramos también que los nuevos impuestos cedidos se han transformado en una *competencia compartida* a la que es de aplicación la doctrina del Tribunal

⁵⁷⁶ Véase: COMISIÓN DE ESTUDIO. MINISTERIO DE HACIENDA: *Informe sobre la cesión...* Op. Cit. Pág. 72.

Constitucional, como parecen sostener CUBERO y RAMALLO, tampoco estaríamos de acuerdo con las citadas críticas, ya que creemos que el Estado siempre podría actuar en esta materia en virtud del título competencial del artículo 149.1.14ª de la Constitución. De esta manera, aun en el supuesto de que la normativa estatal en impuestos cedidos fuera reconducible a los esquemas del artículo 149.3 de la Constitución, en cualquier caso el Estado ostenta títulos competenciales suficientes en esta materia como para dictar una normativa que le permita mantener un mínimo de igualdad y coordinación en su regulación.

Por último, es preciso señalar que el carácter supletorio de la normativa estatal en materia de impuestos cedidos constituye un claro desincentivo al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas⁵⁷⁷.

⁵⁷⁷ En este sentido se pronunció igualmente la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLE A PARTIR DE 2002, señalando que “convendría reflexionar sobre...la posibilidad de incentivar el ejercicio de las competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas mediante la supresión de la normativa estatal supletoria”; en: *Informe sobre la reforma...* Op. Cit. Pág. 33. En el mismo sentido: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión...* Op. Cit. Pág. 547; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La regla de la supletoriedad...” Op. Cit. Pág. 96.

